БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Шпаргалки

ЗАЧЕТ

SHOUT
SHARE
IT

Annotation

В книге кратко изложены ответы на основные вопросы темы «Бухгалтерский финансовый учет». Издание поможет систематизировать знания, полученные на лекциях и семинарах, подготовиться к сдаче экзамена или зачета.

Пособие адресовано студентам высших и средних образовательных учреждений, а также всем интересующимся данной тематикой.

- Наталья Ольшевская
- 1. Понятие бухгалтерского учета
- 2. Различия между финансовым и управленческим учетом
- 3. Нормативное регулирование бухгалтерского учета
- 4. Закон о бухгалтерском учете
- 5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ
- 6. Бухгалтерская отчетность, порядок и сроки ее предоставления
- 7. Сводная бухгалтерская отчетность
- 8. Состав информации, формируемой в бухгалтерском учете для внешних пользователей
- 9. Учетная политика организации (извлечение)
- 10. Формирование учетной политики
- 11. Раскрытие учетной политики
- 12. Изменение учетной политики
- 13. Методологические и организационно-технические аспекты учетной политики
- 14. Организация налогового учета
- 15. Понятие налогов и сборов
- 16. Налог на добавленную стоимость
- 17. Учет операций по НДС
- 18. Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль
- 19. Учет расчетов с бюджетом по акцизам
- 20. Документирование хозяйственных операций
- 21. Проверка первичных документов
- 22. Формы приложений финансовой отчетности
- 23. Формы № 1 и № 2
- 24. Формы № 3 и № 4
- 25. Пояснительная записка и приложение к балансу (форма № 5), форма № 6
- 26. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)

- 27. Основные принципы МСФО
- 28. Аудит бухгалтерской отчетности
- 29. Пользователи бухгалтерской информации
- 30. Первичное наблюдение
- 31. Бухгалтерские документы и их назначение
- 32. Виды документов, классифицируемые по назначению
- 33. Классификация документов по другим признакам
- 34. Порядок составления документов
- 35. Оценка показателей имущества и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности. Понятие и порядок оценки в бухгалтерском учете
- 36. Оценка материальных ресурсов
- 37. Классификация затрат на производство
- 38. Виды себестоимости продукции
- 39. Регистры бухгалтерского учета
- 40. Классификация регистров бухгалтерского учета
- 41. Исправление ошибок в документах и в учетных регистрах
- 42. Формы бухгалтерского учета
- 43. Упрощенная форма бухгалтерского учета для малых организаций
- 44. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета
- 45. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета
- 46. Счета бухгалтерского учета
- 47. Классификация бухгалтерских счетов по их назначению
- 48. План счетов бухгалтерского учета
- 49. Значение Плана счетов в нормативном регулировании бухгалтерского учета
- 50. План счетов в международной практике бухгалтерского учета
- 51. Бухгалтерский баланс
- 52. Виды бухгалтерского баланса
- 53. Классификация балансов
- 54. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций
- 55. Система счетов бухучета, их назначение и внутреннее строение
- 56. Двойная запись хозяйственных операций по счетам
- 57. Синтетические и аналитические счета
- 58. Взаимосвязь между счетами и балансом
- 59. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам
- 60. Классификация счетов по экономическому содержанию и назначению и структуре (общая характеристика)

- 61. Понятие и характеристика основных счетов
- 62. Регулирующие счета
- 63. Распределительные счета
- 64. Структура собирательно-распределительных счетов
- 65. Калькуляционные счета (затраты на производство)
- 66. Сопоставляющие и финансово-результативные счета
- 67. Забалансовые счета
- 68. Понятие и состав имущества предприятия
- 69. Система финансовых ресурсов предприятия
- 70. Виды оценки имущества предприятия
- 71. Основные и оборотные средства предприятия
- 72. Понятие основных средств, их классификация и оценка
- 73. Документальное оформление движения основных средств
- 74. Аналитический учет основных средств
- 75. Учет поступления основных средств
- 76. Учет выбытия основных средств
- 77. Переоценка основных средств
- 78. Арендные и лизинговые операции с основными средствами
- 79. Учет арендованных основных средств
- 80. Учет операций по договору лизинга
- 81. Износ и амортизация основных фондов предприятия
- 82. Порядок начисления амортизации основных средств
- 83. Инвентаризация и раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности
- 84. Объекты и задачи проведения инвентаризации
- 85. Порядок учета результатов инвентаризации
- 86. Нематериальные активы предприятия
- 87. Учет поступления нематериальных активов
- 88. Оценка и документальное оформление нематериальных активов
- 89. Учет амортизации нематериальных активов
- 90. Учет выбытия нематериальных активов
- 91. Учет финансовых вложений
- 92. Долгосрочные инвестиции предприятия
- 93. Учет долгосрочных инвестиций
- 94. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций
- 95. Учет финансовых вложений в акции
- 96. Учет финансовых вложений в долговые ценные бумаги
- 97. Учет других видов финансовых вложений
- 98. Учет резерва под обесценение вложений в ценные бумаги и финансовых вложений в займы
- 99. Учет результатов хозяйственной деятельности у

профессиональных участников рынка ценных бумаг

- 100. Инвентаризация финансовых вложений и раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности
- 101. Учет формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей
- 102. Учет выпуска продукции по фактической себестоимости
- 103. Учет выпуска продукции по нормативной себестоимости
- 104. Учет расходов на продажу
- 105. Учет товаров
- 106. Учет торговой наценки
- 107. Учет готовой продукции и ее реализация
- 108. Учет кассовых операций
- 109. Учет дебиторской и кредиторской задолженности
- 110. Учет расчетов с банками по кредитам
- 111. Учет расчетов по аккредитиву
- 112. Учет расчетов по чекам и депозитным счетам
- 113. Учет расчетов по оплате труда
- 114. Счета по учету расчетов на оплату труда
- 115. Расчеты с органами социального страхования и обеспечения
- 116. Учет прибыли/убытка от обычной деятельности
- 117. Учет прочих доходов и расходов
- 118. Порядок учета операций в валюте
- 119. Учет операций по валютному счету
- 120. Учет операций по покупке и продаже иностранной валюты

Наталья Ольшевская
Бухгалтерский финансовый учет

1. Понятие бухгалтерского учета

Любое предприятия требует организации наблюдения за его хозяйственной деятельностью. Это необходимо для контроля над выполнением плановых заданий и обеспечения соответствующих подразделений предприятия необходимыми для принятия управленческих решений данными. Данное наблюдение осуществляется при помощи хозяйственного учета, который состоит их трех стадий: 1-я стадия – *наблюдение* , 2-я *измерение* , 3-я стадия – *обработка и анализ данных* .

Термин «бухгалтерский учет» происходит от нем. buchhalter – «бухгалтер», то есть человек, который ведет учет.

Бухгалтерский учет измеряет параметры деловой активности и представляет их в виде отчета и конечных выводов для принятия решений руководством компаний. Он играет большую роль в управлении предприятием, так как представляет более полную информацию о его деятельности, финансовом состоянии.

На основе данных бухгалтерского учета осуществляется анализ хозяйственной деятельности предприятий.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, капитале, обязательствах предприятия и их движении путем сплошного, документального, непрерывного и взаимосвязанного учета хозяйственных операций. Его можно определить и как определенную систему социального (целостного), непрерывного, взаимосвязанного и строго документального наблюдения и контроля за хозяйственной деятельностью (в денежной и натуральной формах) предприятия, учреждения, организации.

Бухгалтерский учет имеет характерные черты , которые отличают его от других видов учета:

• в системе бухгалтерского учета отражаются все хозяйственные операции документально оформленные;

• в бухгалтерском учете отражается только то, что может иметь денежное измерение;

• бухгалтерский учет непрерывен во времени;

• в бухгалтерском учете используют свои *специфические методы* (приемы), которые не применяются в других видах учета (счета, двойная запись, баланс и др.).

2. Различия между финансовым и управленческим учетом

В рамках единого системного бухгалтерского учета принято выделять финансовый и управленческий бухгалтерский учет.

Финансовый бухгалтерский учет обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию хозяйственных операций, ведение сводного учета и составление необходимой финансовой отчетности.

Основные задачи финансового бухгалтерского учета :

• учет активов предприятия;

• учет источников имущества предприятия;

• учет расчетов с бюджетом;

• составление бухгалтерского баланса, отчета о прибылях (убытках), отчета о капитале собственников предприятия, отчета о движении денежных средств и других форм внешней финансовой отчетности;

• анализ конечных финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия и оценка степени его финансовой устойчивости и платежеспособности.

Порядок ведения финансового бухгалтерского учета строго регламентируется нормативными установками – специальными общепринятыми принципами, положениями, правилами и стандартами. Финансовый учет является внешним учетом, так как его данные публикуют для всех внешних пользователей – акционеров предприятия, потенциальных инвесторов, банков, налоговых органов и т. д.

Управленческий бухгалтерский учет . С помощью данного вида учета решаются задачи, связанные с информационным обеспечением процесса принятия управленческих решений.

Основные задачи управленческого учета:

• учет затрат и калькулирование себестоимости продукции;

• внутрифирменное бухгалтерское планирование на основе использования учетной методологии, принципа двойной запаси и бухгалтерских счетов;

• составление внутренней отчетности о затратах, объемах производства и реализации продукции, потребленных ресурсах и эффективности работы структурных подразделений предприятия;

• анализ соотношения между издержками, объемами продаж и прибылью предприятия.

Управленческий учет является внутренним учетом. Его данные используются только менеджерами разных уровней

самого предприятия, то есть он ориентирован на внутренних пользователей.

3. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

В настоящее время сформировалась четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Первый (законодательный) уровень представлен федеральными законами, постановлениями Правительства РФ, указами Президента РФ, которые прямо или косвенно регулируют постановку бухгалтерского учета на предприятиях. Документами этого уровня являются Федеральные законы «О бухгалтерском учете», «Об акционерных обществах» и др. Федеральным законом «О бухгалтерском учете» общее методологическое руководство бухгалтерским учетом возложено на Правительство РФ. Федеральными законами право регулирования бухгалтерского учета также предоставлено отдельным государственным органам (например, Центральному банку РФ), но их постановления не должны противоречить нормативным актам и методологическим указаниям Минфина РФ.

Второй (нормативный) уровень составляют положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), в которых излагаются его принципы и основные правила. Это утвержденные Минфином РФ положения по бухгалтерскому учету: «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/98), «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) и др.

Третий (методологический) уровень образуют инструкции, рекомендации и аналогичные методические указания по ведению бухгалтерского учета, которые принимаются Минфином РФ, федеральными органами исполнительной власти. К документам этого уровня относятся План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, инструкции по заполнению форм бухгалтерской отчетности, Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств и т. д.

Четвертый уровень составляют организационно-распорядительные документы, формирующие учетную политику предприятия, которые разрабатываются самим предприятием или консалтинговыми фирмами по заказу предприятия.

Документами этого уровня являются приказы, распоряжения, рабочие инструкции, указания по учету конкретных объектов или операций в организации (Т. В. Федосова, 2007).

4. Закон о бухгалтерском учете

В 1996 г. впервые в истории России был принят специальный Федеральный закон «О бухгалтерском учете», разработанный применительно к специфике рыночных отношений в нашей стране.

Данный закон имеет большое значение для развития бухгалтерского учета, поскольку он повышает юридический статус норм бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций, а также законодательно закрепляет обязанность юридических лиц вести бухгалтерский учет.

Закон «О бухгалтерском учете» состоит из трех основных разделов.

В *первом разделе «Общие положения»* дано определение сущности бухгалтерского учета, названы его объекты (имущество организации, ее обязательства и хозяйственные операции), указаны задачи бухгалтерского учета, приведены основные понятия, используемые в бухгалтерском учете (синтетический и аналитический учет, План счетов, бухгалтерская отчетность и т. д.), а также изложен порядок регулирования бухгалтерского учета со стороны государственных органов.

Во *втором разделе «Основные правила ведения бухгалтерского учета»* изложены требования к ведению бухгалтерского учета (обязательность двойной записи хозяйственных операций на основе рабочего Плана счетов, осуществление учета на русском языке, в валюте РФ, обязательность формирования учетной политики и обязательность обособленного учета текущих затрат и капитальных и финансовых вложений), документированию хозяйственных операций, ведению регистров бухгалтерского учета, оценке имущества и обязательств, порядку осуществления инвентаризации имущества и обязательств.

В *третьем разделе «Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности»* изложены основные требования к составлению бухгалтерской отчетности, определены ее состав, правила оценки статей бухгалтерской отчетности, порядок ее представления, основные правила составления сводной бухгалтерской отчетности и порядок хранения документов бухгалтерского учета.

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ

Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в России относится к нормативным документам второго уровня. Оно призвано конкретизировать ФЗ «О бухгалтерском учете». Положение включает шесть разделов.

В *разделе I* «Общие положения» определены порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами, а также взаимоотношения организации с внешними пользователями бухгалтерской информации. В этом же разделе определены сущность бухгалтерского учета и его задачи, указаны основные элементы приказа (распоряжения) по учетной политике.

В *разделе II* «Основные правила ведения бухгалтерского учета» изложены требования к ведению бухгалтерского учета. Кроме того, в разделе рассмотрен порядок документирования хозяйственных операций, ведения регистров бухгалтерского учета, оценки имущества и обязательств, порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств в организации.

В *разделе III* «Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности» указаны состав бухгалтерской отчетности, порядок ее формирования, правила оценки статей бухгалтерской отчетности (по финансовым вложениям, основным средствам, нематериальным активам, сырью, материалам, готовой продукции и т. д.).

В *разделе IV* «Порядок представления бухгалтерской отчетности» указывается, в какие сроки, по каким адресам и в каком порядке представляются бухгалтерские отчеты организациями различных правовых форм.

В *разделе V* «Основные правила составления сводной отчетности» излагается понятие сводной отчетности и определены порядок и сроки ее представления организациями и предприятиями различных правовых форм.

В *разделе VI «Хранение документов»* определены сроки хранения основных документов по бухгалтерскому учету, порядок их изъятия, ответственность за хранение первичных документов и учетных регистров возлагается на руководителей организаций.

6. Бухгалтерская отчетность, порядок и сроки ее предоставления

Финансовая (бухгалтерская) отчетность предприятия – это информационная база управления финансами, единая система данных об имущественном и финансовом положении предприятия и о результатах его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Финансовая (бухгалтерская) отчетность включает в себя:

– бухгалтерский баланс;

– отчет о прибылях и убытках;

– приложения (отчет о движениях денежных средств, отчет об изменениях капитала);

– пояснительную записку;

– аудиторское заключение (в случае необходимости).

Финансовая (бухгалтерская) отчетность является открытой, и поэтому организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с ней, а в случаях, предусмотренных законодательством, опубликовать ее не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Наряду с годовой отчетностью составляется промежуточная, за месяц, квартал, нарастающим итогом с начала года.

Требования к бухгалтерской отчетности:

– достоверное и полное представление о финансовом положении предприятия и его финансовых результатах;

– нейтральность при формировании бухгалтерской отчетности: она должна составляться в интересах не отдельных групп, а всех заинтересованных пользователей – инвесторов, работников, заимодавцев, поставщиков и подрядчиков, покупателей и заказчиков, органов власти и т. д.;

– последовательность в отчетности, состоящая в том, что ее содержание и формы последовательны от одного отчетного периода к другому;

– сопоставимость показателей, в связи с чем они отражаются в отчетности как минимум за два года (отчетный и предшествующий). При несопоставимости за предшествующий период показатели корректируются по установленным правилам, что должно быть раскрыто в пояснении к отчетности.

В отчетности обособленно должны приводиться показатели в случае их существенности. Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за

отчетный год составляет не менее 5 %.
Бухгалтерская отчетность составляется на русском языке и в валюте Российской Федерации (для предприятий всех форм собственности, в том числе и с долевыми или полными инвестициями иностранного капитала).

7. Сводная бухгалтерская отчетность

В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов дочерних и зависимых обществ, находящихся на территории РФ и за ее пределами.

Сводная бухгалтерская отчетность – это система показателей, отражающая финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций, являющихся юридическими лицами.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность предоставляется учредителям головной организации, другим заинтересованным пользователям в определенные сроки и в порядке, предусмотренном в учредительных документах головной организации, если иное не установлено законодательством РФ.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей активов и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности группы взаимосвязанных организаций.

Составление ***сводной бухгалтерской отчетности*** предусматривает консолидирование в бухгалтерском учете организаций показателей головного и дочерних обществ и включение данных об участии в зависимых обществах.

Организации, осуществляющие составление сводной бухгалтерской отчетности, устанавливают объем предоставляемой им дочерними и зависимыми обществами бухгалтерской отчетности, необходимой для составления сводного отчета.

Достоверность сводных отчетов подтверждается заключением независимого аудитора. Поскольку в сводной отчетности объединяются отчеты разных хозяйственных обществ, то при аудиторской проверке прежде всего выявляется сфера консолидации отчетности, проверяются документы, являющиеся основанием для консолидации.

При этом оцениваются методы ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, их объективность и сопоставимость в условиях консолидированной отчетности применительно ко всем организациям, вошедшим в сферу консолидации.

8. Состав информации, формируемой в бухгалтерском учете для внешних пользователей

Информацию о финансовом положении и о финансовых результатах деятельности организации характеризуют активы, обязательства и капитал, доходы и расходы. При принятии решения о включении их в бухгалтерский баланс или отчет о прибылях и убытках должны отвечать требованию существенности.

Активами считаются хозяйственные средства, над которыми организация получила контроль в результате ее хозяйственной деятельности и которые должны принести хозяйствующему субъекту экономические выгоды в будущем.

Обязательством является задолженность организации, как следствие свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности, расчеты по которой должны привести к оттоку активов. *Погашение обязательства* происходит в форме замены обязательства одного вида другим, преобразования обязательства в капитал, снятия требований со стороны кредитора.

Капитал – это вложения собственников и прибыль, накопленная за время деятельности организации. При определении *финансового положения* организации величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами.

Доходом называют увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. К ним относят выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, проценты и дивиденды к получению, арендную плату и прочие доходы.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (затраты на производство продукции, работ, услуг, оплата труда персонала, амортизационные отчисления и потери).

Финансовый результат деятельности организации за отчетный период определяется как разница между доходами и расходами.

Оценка активов, обязательств, доходов и расходов производится по фактической (первоначальной) стоимости.

9. Учетная политика организации (извлечение)

Учетная политика организации – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Различают *бухгалтерскую и налоговую учетную политику* .

Под ***формированием учетной политики*** организации понимается выбор и обоснование одного из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами, способов организации и ведения бухгалтерского учета. В п. 5 ПБУ 1/98 говорится: «Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации».

Руководителем организации утверждаются:

– рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

– формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

– порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

– методы оценки активов и обязательств;

– правила документооборота и технология обработки учетной информации;

– порядок контроля за хозяйственными операциями;

– другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При разработке учетной политики предполагается, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности). Следовательно, на балансе не должно быть имущества, не принадлежащего данной организации.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики). При

реализации данного допущения особенно важны определение перспектив развития организации, ее стратегии, взвешенный анализ действующего законодательства.

10. Формирование учетной политики

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики происходит разработка организацией соответствующего способа исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету.

Учетная политика организации призвана отражать:

– полноту всех факторов хозяйственной операции в бухгалтерском учете (*требование полноты*);

– своевременное фиксирование фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности (*требование своевременности*);

– большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (*требование осмотрительности*);

– в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы и условий хозяйствования (требование приоритета содержания над формой);

– тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (*требование непротиворечивости*);

– рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (*требование рациональности*).

Принятая организацией учетная политика оформляется соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.).

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную

политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

11. Раскрытие учетной политики

Раскрытие учетной политики , согласно ПБУ, – это придание ее гласности. т. е. организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

К способам ведения учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы:

– амортизации основных средств;

– нематериальных и иных активов;

– оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;

– признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие, отвечающие требованиям, приведенным в п. 12 ПБУ 1/98.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности существует значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, организация должна указать на такую неопределенность и описать, чем она обусловлена.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета раскрываются в *пояснительной записке* , которую сдают вместе с бухгалтерской отчетностью организации за отчетный год. При этом существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5 %. Это правило следует учитывать при раскрытии и других показателей бухгалтерской отчетности.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

12. Изменение учетной политики

Изменение учетной политики может производиться в следующих случаях:

– при изменении законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

– при разработке организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;

– при применении нового способа ведения учета, которое предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

– при существенном изменении условий деятельности, которое может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, иными причинами.

Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации. Изменение учетной политики должно быть обоснованным, оформляться в порядке, предусмотренном п. 9 ПБУ 1/98, и вводиться с 1 января (начало финансового года) года, следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на результаты деятельности организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

Информация о них должна включать:

– причину изменения учетной политики;

– оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год);

– указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествующих отчетному, скорректированы.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке по бухгалтерской отчетности организации.

13. Методологические и организационно-технические аспекты учетной политики

Особое место в учетной политике занимают ее методологические и организационно-технические аспекты. Варьируя учетной методологией, существует возможность выбрать наиболее выгодный для себя способ ведения учета, тот, который позволит снизить налоговые платежи, но повысит финансовое положение.

К методологическим аспектам относятся:

• Критерии при отнесении предметов к основным средствам или к средствам в обороте.

• Порядок начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам.

• Варианты схемы записей для отражения начисленной амортизации нематериальных активов.

• Способы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

• Варианты списания общехозяйственных расходов на производственные счета или на счет 90 «Продажи».

• Порядок отражения на счете операций по заготовлению и присоединению материальных ценностей.

• Метод учета материально-производственных запасов и расчет их фактической себестоимости.

• Варианты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

• Перечень резервов предстоящих расходов.

• Порядок учета ремонта (восстановления) основных средств.

• Варианты определения выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг.

• Варианты учета доходов и расходов будущих периодов (счета 97 и 98) и др.

К организационно-техническим аспектам относятся:

• Выбор формы бухгалтерского учета.

• Организация работы бухгалтерии.

• Система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля.

• Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств, разработка документооборота.

• План счетов бухгалтерского учета.

• Технология обработки учетной информации.
• Объем, сроки и адреса представления отчетности.
• Система взаимоотношений с аудиторскими фирмами, с органами контроля и управления.

14. Организация налогового учета

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Налоговый учет служит инструментом отражения финансовых отношений между организацией и государством. Способы и методы ведения налогового учета должны использоваться в течение всего года с поправкой на изменения в законодательстве.

Отличие налогового учета от бухгалтерского заключается в том, что налоговый учет осуществляется исключительно в целях налогообложения. Он должен обеспечить прозрачность всех операций, связанных с деятельностью налогоплательщика и его финансового положения. Необходимость налогового учета определена тем, что система бухгалтерского учета не всегда достаточна для определения налогооблагаемой базы.

Если порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения соответствует порядку группировки и отражения в бухгалтерском учете, то регистры бухгалтерского учета могут быть заявлены налогоплательщиком как регистры налогового учета.

Следовательно, объекты, учтенные в подобных регистрах, будут учтены для исчисления налоговой базы в размерах и порядке, предусмотренном как в бухгалтерском учете, так и в законодательстве о налогах и сборах. В случае, если предприятием принимается единая система бухгалтерского и налогового учета, то величина прибыли определяется однозначно, т. е. балансовая прибыль становится налогооблагаемой прибылью.

15. Понятие налогов и сборов

Под **налогом** понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований. Под *сбором* понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Общие правила взимания налогов установлены Налоговым кодексом РФ. Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения. В соответствии с НК РФ в РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

Федеральными признаются налоги и сборы, установленные НК РФ и обязательные к уплате на всей территории РФ. *Региональными признаются налоги и сборы,* установленные НК РФ и законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территории этих субъектов. *Местными признаются налоги и сборы,* установленные НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

К федеральным налогам относятся:

– налог на добавленную стоимость;
– акцизы;
– налог на прибыль организаций;
– налог на доходы физических лиц;
– единый социальный налог;
– таможенная пошлина;
– налог на добычу полезных ископаемых и др.

К региональным налогам относятся:

– налог на имущество организаций;
– налог с владельцев транспортных средств;
– налог на недвижимость;
– региональные лицензионные сборы и др.

К местным налогам относятся:

– земельный налог;
– налог на имущество физических лиц;
– налог на рекламу;
– налог на наследование и дарение;
– местные лицензионные сборы и др.

16. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства товаров, работ и услуг.

Налогоплательщиками НДС являются: организации, индивидуальные предприниматели, лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Не являются плательщиками налога организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения или на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога на добавленную стоимость, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих налогоплательщиков без учета налога на добавленную стоимость не превысила в совокупности 1 млн рублей.

Переход на упрощенную систему налогообложения, уплату единого налога на вмененный доход, а также освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС не освобождают организации и индивидуальных предпринимателей от обязанностей налогового агента по НДС, т. е. от удержания налога у источника выплаты и уплаты его в бюджет.

В налоговую базу включается выручка от продажи товаров (работ, услуг), определяемая из всех доходов, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), полученных в денежной и/или натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Выручка (расходы) в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату продажи товаров (работ, услуг) или фактического осуществления расходов. Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

17. Учет операций по НДС

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, используются активный счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и пассивный счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Счет 19 имеет следующие субсчета:

– 19-1 «НДС при приобретении основных средств»;

– 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»;

– 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19 соответствующего субсчета организация отражает суммы НДС, уплаченные (причитающиеся к уплате) по приобретенным материально-производственным запасам, основным средствам, нематериальным активам, товарам и другим ценностям в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Суммы НДС, подлежащие возмещению из бюджета, списываются с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям», соответствующего субсчета в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», после оплаты поставщикам (подрядчикам) за оприходованные и принятые на учет материальные ценности.

Организации должны определять налоговую базу по НДС и начислять НДС к уплате в бюджет на раннюю из дат:

– на день отгрузки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;

– на день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав.

Суммы НДС, фактически полученные от покупателей и заказчиков за проданные им товары, работы, услуги, отражаются по кредиту счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС», и дебету счетов учета продаж. Сумма налога, выделенная отдельно в первичных документах по отгруженной продукции (работам, услугам) в составе выручки от продажи, отражается по кредиту счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Одновременно указанная сумма налога отражается по дебету счетов 90, 91 и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

18. Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль

Бухгалтерская прибыль (убыток) формируется по правилам, предусмотренным Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль», ПБУ 18/02.

Налогооблагаемая прибыль (убыток) – налоговая база по налогу на прибыль организаций, рассчитанная в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. В налоговом учете расходами признаются лишь те суммы, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль. Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль различаются вследствие несовпадения подходов к признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Эти несоответствия порождают разницу между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

Налог на прибыль, рассчитанный на основании бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль. Для его расчета используется формула:

Условный расход (доход) по налогу на прибыль = Бухгалтерская прибыль (убыток) отчетного периода х Ставка налога на прибыль.

Для отражения этих сумм к счету 99 «Прибыли и убытки», который является источником начисления налога на прибыль, открывается специальный субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль».

По итогам отчетного периода, после расчета суммы налога на бухгалтерскую прибыль, делается одна из следующих проводок:

– дебет счета 99, субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль», и кредит счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» – начислен условный расход по налогу на прибыль;

– дебет счета 68 и кредит счета 99, субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль» – начислен условный доход по налогу на прибыль (при наличии бухгалтерского убытка).

После этого определяется разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком), которые образуются в результате различных правил учета доходов и расходов по правилам бухгалтерского учета и НК РФ. С учетом разницы корректируется начисленный условный доход (расход) по налогу на прибыль.

19. Учет расчетов с бюджетом по акцизам

Акцизы – это косвенные налоги, включаемые в цену товара. Для учета хозяйственных операций, связанных с акцизами, используется счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

Суммы акцизов, уплаченных поставщиками за подакцизные товары, используемые в качестве сырья для производства подакцизных товаров, по которым засчитывается акцизный платеж, организация отражает бухгалтерской записью: дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям», в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Суммы акцизов, предусмотренные в составе выручки от реализации товаров, отражаются следующей записью: дебет счета 90 «Продажи» в корреспонденции с кредитом счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам».

Суммы акцизов по материальным ценностям, учитываемых по дебету счета 19, субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям», списываются в уменьшение задолженности перед бюджетом по акцизам по мере списания на производство оприходованных и оплаченных материальных ценностей с кредита счета 19 в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам».

Фактическая себестоимость подакцизных товаров (без учета акцизов), используемых для производства других товаров, не облагаемых акцизами, отражается по кредиту счетов 21 «Полуфабрикаты собственного производства» или 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с дебетом счета 20 «Основное производство». Одновременно по этим товарам сумма акцизов отражается по кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам» в корреспонденции с дебетом счета 20. Суммы акцизов, перечисленные в бюджет, – по дебету счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам» в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета».

20. Документирование хозяйственных операций

Все проводимые организацией хозяйственные операции должны оформляться *оправдательными документами* . Эти документы являются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичный бухгалтерский документ – письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции, имеющее юридическую силу и не требующее дальнейших пояснений и детализации.

Хозяйственные операции, не оформленные первичным учетным документом, не принимаются к учету и не подлежат отражению в регистрах бухгалтерского учета.

Первичные учетные документы принимаются к учету в том случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Первичный учетный документ будет принят к учету только в том случае, если он содержит следующие обязательные реквизиты:

– наименование документа;

– дату составления документа;

– наименование организации, от имени которой составлен документ, что позволяет определить принадлежность документа конкретной организации;

– содержание хозяйственной операции, вытекающее из названия документа;

– измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

– наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

– личные подписи указанных лиц и их расшифровки (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

Помимо обязательных реквизитов в документ могут быть введены дополнительные реквизиты, не являющиеся обязательными, например, номер документа, адрес организации, основание совершения хозяйственной операции и др.

Руководителем организации, по согласованию с главным бухгалтером, должен быть утвержден перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов.

Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

21. Проверка первичных документов

Все первичные документы, поступающие в бухгалтерию, должны подвергаться проверке работниками бухгалтерии. Бухгалтерская обработка документа, поступившего в бухгалтерию организации до записи данных в учетные регистры, проводится в три этапа.

На первом этапе осуществляется проверка документа по существу. Она устанавливает законность осуществляемых хозяйственных операций, целесообразность их проведения и взаимоувязку отдельных показателей документа.

На втором этапе проводится формальная проверка документа на наличие обязательных реквизитов, заключающаяся в установлении правильности использования бланка установленной формы, в проверке полноты и правильности заполнения всех необходимых реквизитов документа.

На третьем осуществляется:

– **группировка документов** – процесс обработки документов, при котором документы группируются в пачки, одинакового экономического содержания документов. Цель группировки документов – подготовка сводных данных по движению отдельных видов имущества и обязательств организации за отчетный период;

– **арифметическая проверка** , состоящая в проверке арифметических результатов итогов и правильности отражения количественных и стоимостных показателей документов;

– **таксировка** , заключающаяся в переводе натуральных и трудовых измерителей с обобщающий денежный измеритель. Она проводится непосредственно в первичном документе путем умножения соответствующего количества в натуральном измерителе на цену за одну единицу;

– **контировка** – процесс проставления в бухгалтерском документе корреспонденции счетов по хозяйственной операции, осуществленной на основании данного документа.

Документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также служащие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному погашению штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты.

Многие унифицированные формы первичной учетной документации предусматривают наличие на документах печати, которая заверяет подлинность подписи должностного лица на документе.

22. Формы приложений финансовой отчетности

Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

• о наличии и движении в течение отчетного периода: нематериальных активов, основных средств, арендованных основных средств, финансовых вложений, дебиторской задолженности:

• об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;

о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ;

• о составе и наличии резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода, отдельных видов кредиторской задолженности;

• об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности);

• о составе затрат на производство (издержках обращения), внереализационных доходах и расходах;

• о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;

• о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности; прекращенных операциях; аффилированных лицах; государственной помощи; прибыли, приходящейся на одну акцию.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» отмечено, что пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В ***пояснительной записке*** должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации с соответствующим обоснованием.

Пояснения, дополнения и приложения к отчетности являются важной ее составной частью в соответствии с требованиями МСФО. В зарубежной литературе пояснениям часто уделяется большее внимание, чем самим формам. Многие утверждают, что наш век – это век пояснений и дополнений отчетности.

23. Формы № 1 и № 2

Образцы отчетных форм, в частности **формы № 1** , облегчены, поскольку сняты расшифровки статей, в том числе нематериальных активов, долгосрочных финансовых вложений.

Вместе с тем в состав внеоборотных активов введены новые статьи «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства». Однако это лишь внешнее изменение, в соответствии с вновь принятым ПБУ изменился подход к формированию отдельных строк баланса.

Особо следует обратить внимание на справку о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, что связано с дальнейшим разнообразием хозяйственных операций, осуществляемых организациями.

«Отчет о прибылях и убытках» (ф. № 2) . В этой форме сняты расшифровки выручки и себестоимости по видам деятельности, чтобы организация сама смогла отразить структуру деятельности в пояснениях и дополнениях к отчетности, кроме того, в соответствии с требованиями МСФО объединены внереализованные и операционные доходы и расходы в единый раздел «Прочие доходы и расходы», что снимает многие противоречия, которые возникали при группировке доходов и расходов, отличных от основной деятельности.

Принципиально изменился блок формирования налогооблагаемой прибыли, в котором отражаются отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и определяется текущий налог на прибыль.

К форме № 2 также дана расшифровка отдельных составляющих прибылей и убытков, где раскрыты курсовые разницы по операциям в иностранной валюте, списание дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, отчисления и оценочные резервы, возмещение убытков, причиненных неисполнением или недостаточным исполнением обязательств, прибыли (убытки) прошлых лет.

24. Формы № 3 и № 4

Большое значение для анализа финансовых результатов имеет своевременное формирование резервов, созданных на случай чрезвычайных ситуаций, оценочных резервов, резервов предстоящих расходов. Эти данные раскрываются во II разделе **формы № 3** «Резервы».

Самостоятельное значение для получения информации о финансовом состоянии и устойчивости организации имеют справки, в которых приведен расчет чистых активов и, что особенно важно, расходы по обычным видам деятельности и капитальные вложения во внеоборотные активы.

Расширение информации в форме № 3 имеет особое значение для принятия инвестиционных решений, в частности для финансово-кредитных организаций – при предоставлении кредитов; для партнеров – при предоставлении займов; для оценки предприятия и заключения сделок по слиянию, разделению, выделению и поглощению компаний, которые становятся все более распространенными на рынке недвижимости России.

Поскольку большое значение для эффективных хозяйственных связей субъекта хозяйствования имеет его платежеспособность, для экономического анализа финансового состояния важны постоянный контроль, оперативный и текущий анализ движения денежных средств. Эти данные находят отражение в **«Отчете о движении денежных средств» (форма № 4)** .

Эта форма также претерпела существенные изменения и стала существенно более информативной:

– в ней отражены данные за два года, что позволяет выявить изменения денежных средств в динамике;

– в форме выделены три потока денежных средств – от обычной, инвестиционной и финансовой деятельности с расшифровкой направлений потока;

– в новом варианте формы по текущей деятельности показано не только движение денежных средств при взаимодействии с внешними партнерами, но и расчеты с коллективом работников – денежные средства на оплату труда;

– здесь более полно раскрыты результаты финансовой деятельности;

– показано влияние изменения курса валют на изменение рублевого потока денежных средств.

25. Пояснительная записка и приложение к балансу (форма № 5), форма № 6

Большое внимание уделяется самостоятельному формированию **приложений к балансу (формы № 5)** , в которых пользователь может найти пояснения к изменению основных показателей форм отчетности и оценить «качество» этих изменений (например, рост основных фондов может быть связан с приобретением новых фондов или их переоценкой; рост прибыли может быть обеспечен изменением цен, увеличением объема производства или снижением себестоимости и т. п.); задача разделов формы № 5 состоит в раскрытии причин изменения показателей отчетных форм;

В 1998 г. приказом Минфина России «О внесении изменений и дополнений в приказ Министерства финансов РФ от 12.11.90 г. № 97» от 20.10.98 № 47/1 введена новая форма отчетности для общественных организаций **«Отчет о целевом использовании полученных средств» (форма № 6)** .

Эта форма позволяет контролировать поступление средств в качестве вступительных, членских, добровольных взносов и их расходование в течение отчетного периода. Некоммерческим организациям рекомендуется включить в состав бухгалтерской отчетности «Отчет о целевом использовании полученных средств» (форма № 6).

Важное значение имеет и **пояснительная записка** . Это связано с рядом причин:

• изменения в организации бухгалтерского учета определяют множество свобод по учету отдельных операций (начислению амортизации, учету быстро изнашивающихся предметов, списанию затрат на производство, формированию резервов и т. п.);

• в связи с необходимостью адаптации организации к изменениям внешней среды и требованиям клиентов субъект хозяйствования часто меняет ассортимент своей продукции, клиентов, рынки сбыта продукции, что отражается в отчетности по сегментам;

• частые изменения во внешних и внутренних условиях функционирования субъекта хозяйствования и как следствие разная «цена» фактора роста эффективности производства также требуют развернутых пояснений к формам отчетности;

• органической частью отчетности становится аудиторское заключение с выражением мнения независимого эксперта о достоверности отчетности.

26. Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)

В понятие МСФО объединена совокупность следующих документов:

– Предисловие к положениям МСФО;

– принципы подготовки и представления финансовой отчетности;

– стандарты;

– разъяснения к ним.

Таким образом, объектом стандартизации, осуществляемой Комитетом по МСФО, является финансовая отчетность.

В Предисловии к положениям МСФО кратко излагаются цели и порядок деятельности Комитета по МСФО, а также разъясняется порядок применения международных стандартов. Принципы подготовки и представления финансовой отчетности определяют основы подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей.

Международные стандарты финансовой отчетности представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности. Эти стандарты применяются в силу их признания различными регулирующими организациями по всему миру с учетом важности гармонизации правил составления финансовой отчетности и поддержки деятельности Комитета по МСФО. Стандарты предназначены для подготовки финансовой отчетности, пользователи которой полагаются на нее как на основной источник финансовой информации о компании.

Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности подготавливаются Постоянным комитетом по разъяснениям и принимаются правлением Комитета по МСФО. В них толкуются положения стандартов, содержащие неоднозначные или неясные решения. Они обеспечивают единообразное применение стандартов и повышение сопоставимости финансовой отчетности, подготавливаемой на основе МСФО.

Система МСФО предназначена для составления финансовой отчетности любых торговых, производственных и иных коммерческих компаний (включая банки, страховые компании и иные финансовые институты) независимо от вида деятельности, отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы. Она пригодна для использования как в частном, так и в

государственном секторе.

27. Основные принципы МСФО

В соответствии со стандартами МСФО основополагающими бухгалтерскими допущениями являются метод начисления и принцип непрерывности деятельности.

Сущность *метода начисления* заключается в том, что результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения. Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Благодаря этому финансовая отчетность информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой или получением денежных средств, но и об обязательствах заплатить деньги в будущем и о денежных ресурсах, которые будут получены организацией в будущем.

Принцип непрерывности деятельности заключается в следующем: финансовая отчетность организации обычно составляется на основе допущения, что предприятие будет действовать в обозримом будущем. Предполагается, что организация не будет существенно сокращать масштабы своей деятельности и не будет ликвидирована.

Качественные характеристики финансовой отчетности:

– *понятность:* информация, представленная в финансовой отчетности, должна быть доступной для понимания пользователем, который имеет достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности;

– *уместность:* информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки;

– *надежность:* информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи могут положиться на нее, как правдиво представляющую соответствующие факты и события;

– *сопоставимость:* пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды времени, а также финансовую отчетность разных компаний. Сведения об изменении методологии измерения и отражения финансовых результатов должны сообщаться в учетной политике компаний.

28. Аудит бухгалтерской отчетности

Аудиторская деятельность – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Аудит осуществляется в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами по проведению аудиторской деятельности, изданными в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности». Аудиторская проверка осуществляется не позднее первого квартала года, следующего за отчетным.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Обязательный аудит – ежегодная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя, если такая проверка является для них обязательной в соответствии с требованиями законодательства.

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ.

Форма, содержание и порядок предоставления аудиторского заключения определяются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

29. Пользователи бухгалтерской информации

Пользователей бухгалтерской информации можно разделить на три группы: администрация организации; сторонние пользователи информации с прямым финансовым интересом; сторонние пользователи информации с непрямым финансовым интересом.

Администрация организации – это совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений.

Представители администрации – одни из основных пользователей бухгалтерской информации. Ее состав для каждого представителя определяется в зависимости от выполняемых им функций и уровня должности. Собственников, совладельцев и первых руководителей организации, например, больше всего интересуют прибыльность и ликвидность организации (соотношение платежных средств и обязательств).

Для менеджеров наиболее важной является информация о сумме и норме прибыли, достаточности денежных средств, себестоимости и рентабельности отдельных изделий и т. п.

Основными критериями при определении состава информации для каждого работника администрации являются:

– соответствие состава информации функциям работника;

– стоимость информации;

– необходимость соблюдения коммерческой тайны.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с прямым финансовым интересом – инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов и другие кредиторы. Они пользуются в основном информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности. По данным отчетности они делают выводы о финансовых перспективах, о ликвидности и платежеспособности организации.

Сторонними пользователями бухгалтерской информации с косвенным финансовым интересом являются налоговые органы, Госкомстат, Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и другие государственные органы, а также прочие пользователи: фондовые биржи, аудиторы, покупатели и т. д. Налоговые органы, в отличие от других сторонних пользователей информации, имеют право пользоваться не только отчетной, но и всей другой учетной информацией, необходимой для проверки правильности уплаты федеральных, региональных и местных налогов.

30. Первичное наблюдение

Первичное наблюдение – основа функционирования хозяйственного учета. Оно охватывает:

• оценку и критерии отбора фактов хозяйственной жизни;

• однозначное объявление объектов и событий, отражаемых в учете;

• совмещение во времени оформления наблюдения и измерения фактов хозяйственной жизни;

• способы контроля за наблюдением и передачей фактов хозяйственной жизни для дальнейшей обработки.

По результатам первичного наблюдения приступают к составлению документов. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, которые и служат первичной учетной информацией, лежащей в основе ведения бухгалтерского учета.

Финансово-хозяйственная деятельность организаций сопровождается выполнением многочисленных и разнообразных операций, каждая хозяйственная операция обязательно оформляется учетными документами, содержащими первичные сведения о совершенных хозяйственных операциях или праве на их совершение. Объектами учетных документов являются процессы снабжения, производства и продажи, а также отдельные подразделения организации, различные финансовые, хозяйственные, расчетные отношения внутри и за пределами организации.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по унифицированным формам, утвержденным постановлением Государственного комитета по статистике РФ от 30 октября 1997 г. № 71а (в ред. от 21 января 2003 г. № 7).

Если организация совершает операции, которые не могут быть оформлены типовыми документами, она может разработать свою форму первичного документа, предусмотренную учетной политикой организации и содержащую перечень обязательных реквизитов.

Кроме учетных документов учетная информация может содержаться на машинных носителях информации. Они применяются в вычислительной технике для получения и обработки сведений об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях. Для механизированной обработки в бухгалтерских документах введены специальные реквизиты (коды организации, его структурных подразделений и т. д.).

31. Бухгалтерские документы и их назначение

Бухгалтерский документ – это письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственных операций, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности.

С документами тесно связаны такие понятия, как документация (первичный учет), унификация, стандартизация и документооборот.

Документация – способ оформления имущества, обязательств и хозяйственных операций бухгалтерскими документами. Документация представляет собой поток информации о финансово-хозяйственной деятельности организации и поэтому широко используется в управлении организацией для предварительного, текущего и последующего контроля. Ни одна операция не может быть отражена в учете без подтверждения ее соответствующими документами. Правильное и своевременное оформление всех хозяйственных операций документами – начальная стадия бухгалтерского учета.

Предварительный контроль ведется руководителями организации (руководитель, главный бухгалтер, главный инженер, мастер и т. п.) при подписании документов.

Текущий контроль осуществляется в процессе учета и анализа (оперативного) финансово-хозяйственной деятельности; в целях углубления анализа привлекаются первичные документы.

Последующий контроль производится в основном в форме документальных ревизий, а также путем проверки счетными работниками документов, служащих основанием для оформления хозяйственных операций.

Унификация документов – разработка типовых форм документов для использования их при оформлении однородных операций в различных организациях независимо от формы собственности и ведомственной принадлежности.

Стандартизация документов – установление одинаковых (стандартных) размеров бланков однотипных документов, которые позволяют более эффективно использовать бумагу при печати документов, уменьшают ее от ходы.

Документооборот – путь, который совершает документ от момента его составления до сдачи в архив. В каждой организации документооборот разрабатывается главным бухгалтером, утверждается руководителем организации.

32. Виды документов, классифицируемые по назначению

Все документы, оформляемые организацией, принято группировать, т. е. составлять сводные учетные документы, которые классифицируются по однородным признакам: назначению порядку составления, содержанию хозяйственных операций, способу отражения операций, месту составления и порядку заполнения.

Документы, классифицируемые по назначению:

• **Распорядительные документы** содержат приказ, распоряжение на совершение хозяйственной операции. Их подписывают работники организации, имеющие право давать указание на совершение отраженных в документах операций.

• **Исполнительные (оправдательные) документы** только подтверждают факт совершения операции, служат оправданием бухгалтерских записей и свидетельствуют о получении, выдаче, расходовании материальных и денежных средств. К ним относятся: акты приемки-передачи основных средств, квитанции, счета, подтверждающие производственные расходы, отчеты материально ответственных лиц, счета-фактуры на проданную продукцию, приходные и расходные кассовые ордера и т. д.

• **Документы бухгалтерского оформления** составляются работниками бухгалтерии в тех случаях, когда для записи хозяйственной операции других документов нет или с целью подготовки распорядительных и оправдательных документов для отражения в бухгалтерском учете. Например, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, ведомости начисления и распределения амортизационных отчислений, накопительные ведомости, калькуляции фактической себестоимости продукции, расчеты отклонений от нормативной себестоимости, разные виды справок и расчетов, составляемых бухгалтерией, и т. п.

• **Комбинированные документы** одновременно выполняют функции распорядительных, оправдательных и бухгалтерского оформления. Так, расходный кассовый ордер в первой части содержит распоряжение о выдаче денег, а во второй оформляется выдача денег, подтвержденная подписями получателя и кассира; накладная на отпуск материальных ценностей содержит в себе распоряжение отпустить материалы со склада в цех, а также оформление фактической выдачи и т. д.

33. Классификация документов по другим признакам

По порядку составления документы бывают первичными и сводными.

Первичные документы составляются на каждую отдельную операцию в момент ее совершения.

Сводные документы оформляются на основе ранее составленных первичных документов. Их применение облегчает контроль однородных операций. Они могут быть исполнительными, бухгалтерского оформления и комбинированными.

По содержанию хозяйственных операций документы подразделяют на материальные, денежные и расчетные.

Материальные документы отражают наличие и движение средств и предметов труда. К ним относятся основные средства, нематериальные активы и другие долгосрочные вложения, производственные запасы и затраты.

Денежные документы показывают движение денежных средств; с их помощью учитываются кассовые и банковские операции. К денежным документам относятся чеки, выписки банка, кассовые приходные и расходные ордера и др.

Расчетные документы отражают расчеты предприятия с юридическим физическими лицами: платежные поручения, расчетные чеки, платежные требования, расчетно-платежные ведомости, авансовый отчет и др.

По способу отражения операций документы подразделяются на разовые и накопительные.

Разовые документы применяются один раз для отражения отдельно операции или нескольких одновременно совершаемых операций. После оформления разовый документ поступает в бухгалтерию и служит основой для отражения в бухгалтерском учете.

Накопительные документы составляются за определяемый период (неделя, декада, месяц) для отражения однородных повторяющихся операций, которые записываются в них по мере совершения.

По месту составления документы бывают внутренними и внешними.

Внутренние документы составляются в организации для отражения текущих операций.

Внешние документы заполняются вне пределов данной

организации и поступают в оформленном виде.

По порядку заполнения документы можно классифицировать на составляемые вручную и при помощи вычислительной техники. Документы, составляемые вручную, заполняются от руки либо на пишущей машинке.

34. Порядок составления документов

Основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета служат первичные учетные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции. Поэтому к оформлению документов предъявляются особые требования:

- своевременность оформления документов;
- точность, ясность и полнота содержания операции, оформляемой документом;
- четкое заполнение документа.

Первичные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- код формы;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственных операций;
- измерители хозяйственных операций (количество, сумма).

При необходимости могут быть включены дополнительные реквизиты.

Документы на машинных носителях информации в обязательном порядке содержат :

- наименование организации;
- дату записи документа;
- местонахождение организации;
- код оператора, записавшего документ на магнитную ленту.

Документы на машинограммах обязательно содержат :

- наименование и местонахождение организации;
- дату составления.

Поступившие в бухгалтерию документы до записи в учетные регистры или передачи на машинно-счетную установку подвергаются бухгалтерской обработке, которая проводится в три этапа.

1-й этап . Документы проверяются по существу, т. е. устанавливают целесообразность и законность указанной в документе операции; определяется, имела ли место данная операция вообще и в том объеме, который указан в документе.

При этом используют метод встречной проверки документов.

2-й этап . Производится формальная проверка документа, т. е. устанавливается, выписан ли документ на бланке установленной формы, правильность заполнения всех реквизитов, имеются ли предусмотренные подписи должностных лиц, участвующих в совершении операции и оформлении документов.

3-й этап . Проверенные и принятые документы подвергаются группировке, арифметической проверке, таксировке и контировке.

35. Оценка показателей имущества и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности. Понятие и порядок оценки в бухгалтерском учете

Оценка имущества и обязательств – это собой способ выражения в учете и отчетности отдельных видов имущества и источников их образования в денежном измерении.

В соответствии с действующими нормативными документами для организации всех форм собственности установлен единый порядок оценки существа и обязательств:

• имущество, обязательства и хозяйственные операции оцениваются в рублях;

• записи в бухгалтерском учете по валютным счетам, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции. Одновременно указание записи производятся в валюте расчетов и платежей;

• бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций допускается вести в суммах, округленных до целых рублей. Возникающие суммовые разницы относят на результаты хозяйственной деятельности.

Основные средства в бухгалтерском учете оцениваются по видам первоначальной, восстановительной, текущей, остаточной, ликвидационной и налогооблагаемой стоимости.

Первоначальная стоимость (балансовая) основных средств складывается в момент вступления объекта в эксплуатацию в данной организации.

Восстановительная стоимость основных средств – это стоимость их воспроизводства на определенный период, которая определяется путем проведения переоценки.

Текущая восстановительная стоимость – это сумма в денежных средствах или их эквивалент, которая должна быть уплачена по рыночным ценам в случае необходимости замены на аналогичные новые объекты.

Остаточная стоимость – первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом накопленной суммы амортизации.

Ликвидационная стоимость – это стоимость продажи объектов при банкротстве или ликвидации организации на основе

свободного аукциона и открытой продажи объектов по текущей рыночной стоимости.

Налогооблагаемая стоимость – стоимость объектов, определяемая по правилам бухгалтерского учета налогов.

36. Оценка материальных ресурсов

Материальные ресурсы оцениваются в учете и отчетности по их фактической себестоимости, которая определяется исходя из затрат на их приобретение и изготовление, включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиками этих ресурсов, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим внешнеэкономическим организациям, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые силами сторонних организаций, порядок исчисления которых различен и зависит от хозяйственных операций, связанных с приобретением запасов, их отпуском в производство, иных фактов выбытия активов.

На практике могут быть использованы и другие виды оценок материальных ресурсов: цена замещения, по нормативным затратам и трансфертная цена.

Цена замещения . Каждая выдача материальных ресурсов со склада приводит к необходимости их замещения, т. е. использования не прошлых цен, а предполагаемых в будущем. Поэтому расходы на материальные ресурсы, предстоящие в будущем, принято называть замещением, а цену их отпуска в производство – ценой замещения, которая рассчитывается исходя из информации поставщика или прессы, места расположения поставщика и других факторов, влияющих на величину этих затрат.

Нормативные затраты . По каждому наименованию заранее устанавливается стандарт его нормативной стоимости (нормативные затраты), который включает целевые затраты, планируемые в начале отчетного периода и показывает стоимость будущих закупок материальных ресурсов при их эффективном использовании.

Трансфертная цена – цена, используемая для определения стоимости полуфабрикатов (продукции производственных подразделений) или услуг, передаваемых (одним центром ответственности другому центру ответственности) внутри организации. Как правило, эти цены используются при расчетах за поставки материальных ресурсов между основной и дочерними компаниями, между заграничными филиалами.

37. Классификация затрат на производство

Затраты, формирующие себестоимость продукции, группируются в бухгалтерском учете по определенным признакам:

• ***По составу и назначению*** затраты делятся на основные и накладные. *Основными* называют затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом. К *накладным* относятся расходы по обслуживанию основного и вспомогательных производств, а также управленческие и хозяйственные расходы организации.

• ***По экономической однородности*** затраты на производство подразделяются на элементные и комплексные. *Элементные* – это однородные виды затрат на производство продукции, которые не могут быть разложены на составные части. К *комплексными* относятся затраты, состав которых неоднороден. Они включают в себя разные виды затрат, но в калькуляции показаны одной общей суммой.

• ***По способу включения в себестоимость отдельных видов продукции*** затраты делятся на прямые и косвенные. *Прямые* затраты связаны непосредственно с производством продукции или работ. *Косвенные* расходы относятся на себестоимость продукции в конечном итоге, а в момент их возникновения не включаются в себестоимость отдельных видов продукции или изделий; в течение месяца их учитывают на отдельных счетах, а в конце месяца распределяют между отдельными видами продукции или изделий.

• ***По степени зависимости от объема производства*** затраты на производство подразделяются на условно-переменные и условно-постоянные. *Условно-переменные* – это затраты, которые в результате роста производства увеличиваются в своем размере. К *условно-постоянным* относятся затраты, величина которых не меняется с изменением объема производства, т. е. они остаются относительно стабильными.

• ***По составу расходы на производство и продажу продукции группируются по следующим элементам*** : материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов); расходы на оплату труда; амортизация основных фондов и нематериальных активов; отчисления на социальные нужды; прочие затраты.

38. Виды себестоимости продукции

Как мы уже говорили, *себестоимость продукции* (работ, услуг) – это стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции работ, услуг, природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и продажу.

В разных организациях в зависимости от принятой учетной политики могут применяться различные виды себестоимости продукции (работ, услуг):

Цеховая себестоимость – это расходы, связанные с обслуживанием основного и вспомогательного производства. Учет ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и служит базой для обобщения информации о затратах на производство.

Сокращенная (частичная) себестоимость – стандарт-кост – охватывает все затраты, учитываемые на счете 20 «Основное производство», за исключением общехозяйственных расходов, учитываемых на счетах «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Производственная себестоимость охватывает все затраты, расходы и потери, учитываемые на счетах 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Здесь не отражаются расходы, связанные со сбытом продукции, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу».

Полная себестоимость включает производственную себестоимость (20, 25, 26, 28…), а также часть сбытовых расходов, учитываемых на 44 «Расходы на продажу».

В некоторых промышленных организациях используется **нормативная себестоимость** , которая определяется по следующей методике.

В течение месяца затраты учитываются по нормативной себестоимости. В конце месяца с учетом отклонений от норм и их изменений рассчитывают **фактическую** себестоимость всей продукции по следующей формуле:

Фс = Нс ± Он ± Ин, где

Фс – фактическая себестоимость; Нс – нормативная себестоимость;Он – отклонения фактических затрат от норм (экономия или перерасход); Ин – изменения внутри нормы (в сторону увеличения или уменьшения).

Фактическую себестоимость единицы продукции можно определить по формуле:

Фсс.п. = Фс / Кп, где

Фсс.п.. – фактическая себестоимость единицы продукции; Кп – количество продукции.

39. Регистры бухгалтерского учета

Все хозяйственные операции отражаются в *учетных регистрах* . Они ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных карточках, в виде машинограмм, а также на машинных носителях информации.

Учетные регистры – это таблицы специальной формы, предназначенные для регистрации хозяйственных операций. Они разделяются по внешнему виду, объему содержания операций, характеру записей и строению.

По *внешнему виду* учетные регистры могут быть представлены в виде бухгалтерских книг, карточек и свободных листов.

Бухгалтерские книги – это сброшюрованные учетные таблицы (листы бумаги) со специальной графовкой. Они применяются для учета в бухгалтерии по местам производства (цехи, бригады, склады и т. п.). Все страницы в бухгалтерской книге нумеруются, а в конце книги ставится подпись главного бухгалтера и указывается количество страниц. Наиболее распространенные книги Главная и складского учета.

Карточки – это отдельные листы, разграфленные для нужд учета, изготовленные из бумаги или картона стандартного размера, которые мс хранить в специальных запирающихся ящиках.

Карточки (совокупность карточек) разбиваются на необходимые разделы картонными разделителями, к которым прикрепляются металлические указатели (индикаторы) разных цветов и размеров.

На этих индикаторах надписываются номера названия счетов и другие необходимые обозначения, что обеспечивает быстроту нахождения в картотеке нужной карточки.

Каждая картотека закрепляется за определенным счетным работником, отвечающим за сохранность карточек и правильность производимых в них записей.

Свободные листы представляют собой разновидность карточных учетных реестров; отличие состоит лишь в способе хранения. Если карточки хранятся в картотеке, то отдельные листы находятся в специальных регистраторах (папках).

В любой момент каждый лист может быть вынут из регистратора для записей, подсчета, выборок и т. п. Отдельные листы применяются для ведения журналов, ведомостей и машинограмм.

40. Классификация регистров бухгалтерского учета

По характеру записей учетные регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные. В *хронологических регистрах* ведется регистрация всех документов в порядке их поступления но без определения по счетам. Хронологическая запись производится в специальных регистрационных журналах или реестрах, ее цель – обеспечить контроль за сохранностью документов, поступивших в бухгалтерию и правильностью записи в них. Хронологическая регистрация используется также для наведения справок (например, регистрационный журнал, кассовая книга, журнал учета поступивших грузов, опись инвентарных карточек по учету основных средств).

Систематические регистры применяют для группировки бухгалтерских записей по синтетическим и аналитическим счетам.

Комбинированные регистры сочетают хронологические и систематические записи.

По объему содержания операций учетные регистры делятся на синтетические и аналитические.

Синтетического регистры открываются для ведения синтетических счетов (без пояснительного текста, с указанием только даты, номера и суммы бухгалтерской проводки).

Аналитические регистры служат для отражения показателей аналитических счетов и контроля за наличием и движением каждого вида материальных ценностей.

По строению регистры подразделяются на односторонние, двухсторонние, многографные, линейные и на шахматные.

Односторонние регистры – это различные карточки для учета материальных ценностей, расчетов и других операций. Односторонние регистры применяются в синтетическом и аналитическом учете.

Многографные регистры используются для отражения дополнительных показателей внутри аналитического учета.

Линейные регистры – разновидность многографных регистров. В них каждый аналитический счет отражается только на одной строке, что позволяет разделить синтетический счет на неограниченное количество аналитических счетов (это невозможно при вертикальном графлении).

Шахматные регистры применяютсядля одновременного

отражения суммы по дебету одного счета и кредиту другого.

41. Исправление ошибок в документах и в учетных регистрах

Для исправления ошибочных записей в бухгалтерском учете применяется несколько способов.

Корректурный способ заключается в зачеркивании неправильного текста или суммы и надписании над зачеркнутым правильного текста или суммы. Корректурным способом пользуются для исправления ошибок, допущенных в результате описок, неправильного подсчета итогов, а также записи операции не в тот учетный регистр, который указан в бухгалтерской проводке. Данный способ применим, если ошибки обнаружены в регистрах журнально-ордерной формы счетоводства до проставления в них итогов, а также в учетных регистрах мемориально-ордерной формы учета – до представления бухгалтерского баланса и если их исправление не требует изменения мемориального ордера. Исправление ошибки должно быть оговорено и подтверждено: в документе – подписями лиц, подписавших документ; учетных регистрах и табуляграммах – подписью лица, производившего исправление. Оговорка дается на полях книги, карточки, журнала-ордера, против строки исправленной записи. После перенесения итогов регистра в Главную книгу никакие исправления не допускаются.

Дополнительная проводка применяется, когда в регистрах записана сумма меньше действительной. Ее используют:

если корреспонденция счетов указана правильно, но в меньшей сумме, чем следовало;

фактическая себестоимость продукции (изделия) выше нормативной (плановой).

Способ «красное сторно» (отрицательная запись) применяется для исправления ошибочной корреспонденции счетов или большей, чем следовало, суммы. Способ «красное сторно» применяется и при корректировке нормативной (плановой) себестоимости продукции до фактической, если фактическая себестоимость продукции ниже нормативной (плановой). Исправительная проводка или сумма записывается учетные регистры красными чернилами. При подсчетах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляются, а вычитаются из итогов. Красная сторнировочная запись полностью аннулирует запись, и одновременно обычными чернилами составляется проводка, правильно отображающая произведенную операцию.

42. Формы бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета – это совокупность учетных регистров, предопределяющих связь синтетического и аналитического учета, методику и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса.

Признаками, отличающими одну форму бухгалтерского учета от другой, являются:

взаимосвязь хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета;

последовательность и способы записей в учетные регистры;

степень использования средств механизации и автоматизации в бухгалтерском учете.

Используется несколько форм бухгалтерского учета: Журнал-Главная, упрощенная форма для малых предприятий, мемориально-ордерная, журнально-ордерная и формы учета в условиях компьютерной обработки данных.

Форма бухгалтерского учета Журнал-Главная – одна из книжно-карточных форм учета. Важная особенность этой формы заключается в том, что регистры для хронологической и систематической записи по счетам синтетического учета объединены в одной комбинированной книге – Журнал-Главная. Остальной учетный процесс почти не отличается от порядка учетной регистрации, применяемой при мемориально-ордерной форме учета.

В первых трех графах книги записываются дата, номер статьи и суммы оборота. Эта часть называется *журналом хронологической записи документов* . Вторая часть, т. е. последующие графы, в которых расположены все счета синтетического учета и где систематически записываются хозяйственные операции, называется *Главной книгой* . Такое построение регистров делает учет наглядным и легко обозримым.

Среди достоинствам формы бухгалтерского учета Журнал-Главная можно выделить следующее:

наглядность записи в синтетическом учете обеспечивает удобство их обозрения и проверки;

вместо двух синтетических регистров – регистрационного журнала и Главной книги, которые заполняются при мемориально-ордерной форме учета, ведется один комбинированный;

баланс составляется непосредственно на основании записей в книге «Журнал-Главная», так что отпадает необходимость

составления оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Простота учетной работы позволяет использовать счетных работников с менее высокой квалификацией, чем при других формах учета.

43. Упрощенная форма бухгалтерского учета для малых организаций

Малые организации ведут бухгалтерский учет в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете»; Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (1998 г.) и другими документами.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в малой организации несет руководитель организации. Малая организация самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учета исходя из потребностей своего производства и управления, их сложности и численности работников.

Она может самостоятельно приспосабливать применяемые регистры бухгалтерского учета к специфике своей работы при соблюдении:

• единой методологической основы бухгалтерского учета, предполагающей ведение бухгалтерского учета на основе принципов начисления и двойной записи;

• взаимосвязи данных аналитического и синтетического учета;

• сплошного отражения всех хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов;

• накопления и систематизации данных первичных документов.

Упрощенная форма бухгалтерского учета малой организацией может вестись двумя способами:

1. **Простая форма бухгалтерского учета** . При этом способе регистрация первичной документации, распределение сумм совершенных операций по счетам, а также определение себестоимости продукции (работ услуг) и финансового результата производятся в книге учета хозяйственных операций (форма № К-1).

2. **Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малой организации** . Она рекомендуется малым организациям, имеющим на балансе собственные основные средства, определенные запасы материалов и ведущим расчет с покупателями и поставщиками с предварительной или

последующей оплатой счетов.

44. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

Мемориально-ордерная форма счетоводства получила свое название от мемориального ордера, которым завершается обработка первичных элементов. При этой форме учета на каждую хозяйственную операцию (или группу операций, объединенных в сводном документе) составляется мемориальный ордер. Характерная особенность этой формы учета – поступающие в бухгалтерию документы на протяжении определенного периода накапливаются и регистрируются в группировочных и накопительных ведомостях по группам однородных хозяйственных операции. На основании сгруппированных документов каждая бухгалтерская проводка оформляется отдельным мемориальным ордером, к которому прикрепляются все относящиеся к данной проводке документы, как первичные, так и сводные. В мемориальном ордере указываются его номер краткое содержание операций, дебет и кредит счетов, сумма операций.

Синтетический учет при мемориально-ордерной форме ведут в двух регистрах – в Регистрационном журнале и Главной книге.

Регистрационный журнал применяется для регистрации бухгалтерских проводок (мемориальных ордеров), которые записываются в хронологическом порядке с указанием номера, даты и суммы. В этом журнале каждому мемориальному ордеру присваивается постоянный порядковый номер. Нумерация производится отдельно за каждый месяц.

Затем мемориальные ордера записываются в Главную книгу, которая имеет развернутую двухстороннюю форму. Для каждого синтетического счета отводится отдельный разворот двух страниц. В этой книге записи мемориальных ордеров производят по каждому счету с указанием корреспондирующих счетов, что позволяет обобщать показатели за тот или иной период времени. По окончании каждого месяца в Главной книге подсчитывают итоги оборотов по дебету и кредиту, выводят сальдо по каждому счету и составляют оборотную ведомость по синтетическим счетам.

Аналитический учет при мемориально-ордерной форме ведется преимущественно на карточках или одновременно на карточках и в книгах. Записи в регистры аналитического учета производят непосредственно с первичных или сводных документов, прилагаемых к мемориальным ордерам. По

истечении месяца на счетах аналитического учета подсчитывают итоги сумм оборотов и составляют оборотные ведомости.

Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам взаимно сверяются.

45. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

Журналы-ордера – это бухгалтерские регистры, построенные по шахматному принципу на свободных листах специального разграфления. Записи в них производятся по мере поступления документов либо итогами за месяц в зависимости от характера и содержания операции.

Журнально-ордерная форма получила свое название по основному регистру, используемому при этой форме счетоводства, – журналу-ордеру. Ее широко применяют в организациях различных форм собственности.

В основе использования данной формы лежит принцип накапливания данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Аналитический и синтетический учет осуществляются, как правило, совместно в единой системе записей.

В журнально-ордерной форме счетоводства применяются в основном два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости.

По строению различают два вида журналов-ордеров.

Журналы-ордера первого вида применяют для отражения кредитовых операций по одному синтетическому счету; они являются накопительными ведомостями, где отражаются кредитовые обороты данного счета или по каждому первичному документу, или по итогам за день, или по итогам за более длительный период. Записи в журнале-ордере № 1 производятся итогами за день на основании отчетов кассира, подтвержденных приложенными к ним документами (приходными и расходными ордерами или заменяющими их документами).

Второй вид журналов-ордеров используют для отражения операций по кредиту нескольких синтетических счетов, одинаковых по своему экономическому содержанию. В этом случае для каждого из них в регистре отведен раздел или графа.

Итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу, которая используется для обобщения данных из журналов-ордеров, взаимной проверки правильности произведенных записей по отдельным счетам и для составления отчетного баланса.

46. Счета бухгалтерского учета

Счет представляет собой способ группировки и текущего отражения изменений, происходящих в имуществе и обязательствах предприятия. Отражение операций на счетах ведется в денежном измерителе, а в некоторых случаях – в натуральном и трудовом измерителе.

Счета, предназначенные для отражения хозяйственных средств по их видам, называются **активными** и открываются на основании статей актива баланса. Счета, предназначенные для отражения источников хозяйственных средств по их видам, называются **пассивными** , и открываются на основании статей пассива баланса.

В активных счетах остаток записывается с левой стороны – в дебете. В пассивных счетах остаток отражается в кредите.

В активных счетах по дебету отражается всякое увеличение объекта учета, а в кредите – его уменьшение.

В пассивных счетах записи делаются следующим образом: в кредите отражается увеличение объекта учета, в дебете – его уменьшение.

Сумма операций, записанная на бухгалтерских счетах за определенный период, называется *оборотом* . Состояние средств или источников на определенную дату называется остатком, или *сальдо* .

В активных счетах конечный остаток определяется путем суммирования начального дебетового остатка с дебетовым оборотом и вычитания кредитового оборота. В пассивных счетах конечный остаток определяется путем суммирования начального кредитового остатка с кредитовым оборотом и вычитания дебетового оборота.

Активные и пассивные счета – основа счетов бухгалтерского учета. Но существуют счета, имеющие смешанный характер. Это **активно-пассивные счета.** Они применяются для отражения расчетных операций данного предприятия с другими предприятиями и физическими лицами. В результате может возникнуть и дебиторская, и кредиторская задолженность. Активно-пассивные счета имеют кредитовое и дебетовое сальдо. *Дебетовое сальдо* – это сумма дебиторской задолженности, *кредитовое сальдо* – это сумма кредиторской задолженности.

47. Классификация бухгалтерских счетов по их назначению

Бухгалтерские счета в зависимости от их назначения делятся на четыре группы: основные, регулирующие, операционные и финансово-результатные счета.

На ***основных счетах*** накапливается информация, характеризующая движение имущества и капитала предприятия и состояние расчетов с его дебиторами и кредиторами. Эти счета являются базовыми для формирования статей бухгалтерского баланса.

Регулирующие счета уточняют стоимостную характеристику объектов бухгалтерского учета, отражаемых на основных счетах. Они не имеют самостоятельного значения, а только дополняют основные счета.

Операционные счета предназначены для отражения расходов, связанных с осуществлением хозяйственных операций в процессе заготовления, производства и реализации продукции, товаров, работ и услуг.

Финансово-результатные счета предназначены для определения результатов сопоставления доходов и связанных с их получением расходов предприятия и выявления его прибыли или убытка.

На всех указанных счетах путем двойной записи отражаются имущество, принадлежащее данному предприятию, источники его формирования и вся его хозяйственная деятельность как юридического лица. Простая запись ведется на забалансовых счетах, предназначенных для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении предприятия (аренда, ответственное хранение, переработка), а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

По признаку общности построения, т. е. структуре показателей на счетах, характеризующих экономически однородные объекты бухгалтерского учета, *основные счета делятся на инвентарные, фондовые и счета расчетов.*

Инвентарными называют счета, на которых учитываются материальные ценности и денежные средства предприятия, включая ценные бумаги. *Фондовыми* являются счета, на которых учитываются источники формирования собственных средств предприятия – уставный, резервный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль и целевое финансирование. *Счета*

расчетов предназначены для обобщения информации о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами предприятия.

48. План счетов бухгалтерского учета

План счетов бухгалтерского учета – это систематизированный перечень счетов, применяемых в практике ведения учета. В Российской Федерации разработан и используется единый План счетов, утвержденный Министерством финансов РФ.

План счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера *синтетических счетов (счетов первого порядка)* и *субсчетов (счетов второго порядка)* . Для удобства использования все счета сведены в разделы, при этом основой группировки счетов по разделам являются экономические особенности учитываемых объектов: в каждом разделе отражены экономически однородные виды имущества, обязательств и хозяйственных операций.

План счетов содержит двухзначный код синтетического счета, его наименование, код субсчета и его наименование. Каждый раздел плана счетов имеет свободные кодовые номера, позволяющие при необходимости дополнять План новыми счетами без изменения общей нумерации счетов. *Забалансовым счетам* , на которых учитывается имущество, не принадлежащее данной организации (например, находящееся в оперативном управлении), присвоен трехзначный код.

В едином Плане счетов счета сгруппированы в восемь разделов, отдельно выделены забалансовые счета. Расположены разделы в определенной последовательности в соответствии с характером участия имущества в его кругообороте.

Вначале отражены разделы со счетами имущества, необходимого для производственного процесса (раздел I «Внеоборотные активы», раздел II «Производственные запасы»).

Затем показаны разделы со счетами издержек производства, готовой продукции и товаров, денежных средств и расчетов (разделы III–VI).

Таким образом, в первых шести разделах сгруппированы счета имущества и процессов в сферах производства и обращения.

Имущество отражено по разделам по принципу ликвидности – от трудно реализуемого к легко реализуемому.

Обязательства организации отражены в разделе VI. В последующих разделах отражены капитал и финансовые результаты организации (разделы VII, VIII).

49. Значение Плана счетов в нормативном регулировании бухгалтерского учета

В системе нормативного регулирования План счетов занимает промежуточное место между нормативными документами второго и третьего уровней, но в практической деятельности бухгалтерских служб Плану счетов придается первостепенное значение.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета устанавливает единые подходы к применению Плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности в счетах бухгалтерского учета.

В ней изложена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых в них фактов хозяйственной деятельности, приведена типовая корреспонденция счетов.

План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности. Объективность и полнота отражения имущества организации, текущих обязательств и источников его формирования в значительной мере определяются правильным использованием экономически обоснованной классификации счетов.

На основании Плана счетов и Инструкции по его применению организации утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета). Количество применяемых на практике счетов аналитического учета Планом не регламентируется и зависит от потребностей финансово-хозяйственной деятельности каждой конкретной организации. Организации могут уточнять содержание отдельных субсчетов, а также вводить дополнительные субсчета, исключать их или объединять.

Например, для учета расчетов с работниками предприятия по оплате труда в Плане счетов предусмотрен только один синтетический счет «Расчеты с персоналом по оплате труда». В развитие этого счета в каждой организации будет открыто аналитических счетов по количеству сотрудников. При этом организация не обязана использовать в практической

деятельности все синтетические счета, приведенные в Плане счетов, она выбирает только те из них, которые ей действительно необходимы.

50. План счетов в международной практике бухгалтерского учета

Применение Плана счетов и кодирования хозяйственных операций в системах международного бухгалтерского учета в США, Великобритании и других странах более свободное, чем в российском учете.

В организациях бухгалтерским счетам присваиваются коды и кодовые серии, обеспечивающие высокий уровень компьютерной обработки учетной информации. При этом используются различные кодовые системы. Простейший план счетов, применяющийся в небольших фирмах, предполагает двузначное кодирование. При более сложных видах хозяйственной деятельности применяется трехзначная система кодирования. Каждому синтетическому счета группы присваивается свой номер с десятичной разрядкой; аналитическим счетам (субсчетам) внутри каждой группы дается номер в пределах десятичной разрядки. Например:

– 100 «Активы».
– 111 «Счета к получению».
– 121 «Векселя к получению».
– 200 «Финансовые обязательства».
– 201 «Счета к оплате».
– 300 «Капитал собственника» и др.

Счета активов в системе международных бухгалтерских стандартов трактуются как результаты прошлых событий и источники будущих выгод. Они отражают увеличение или уменьшение различных видов ценностей (имущества).

Счета пассивов рассматриваются как результаты прошлых событий и источники будущих изъятий. На них учитывается увеличение или уменьшение денежных обязательств (долгов), которые делятся на краткосрочные и долгосрочные.

Счета капитала предназначены для отражения средств собственника, вложенных в фирму.

Счета доходов и расходов носят название временных средств; в конце отчетного периода они закрываются, и определяется финансовый результат работы организации в виде прибыли и убытка. Эти счета соответствуют счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» российского бухгалтерского учета.

Сальдо по счетам учета налогов на прибыль отражается в балансе аналогично отражению на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» в российском бухгалтерском учете и показывает либо

задолженность организации по Роговым платежам, либо переплату (зачет). Тем не менее российский План счетов несколько отличается от применяемых в системе международных бухгалтерских стандартов. Сравнительный анализ планов счетов бухгалтерского учета России и США позволяет сделать следующее заключение.

51. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс – это сгруппированные в определенном порядке и обобщенные сведения о величине хозяйственных средств и их источников в едином денежном измерителе на конкретный момент времени. Баланс является отчетным документом и составляется на последний день отчетного периода.

Бухгалтерский баланс состоит из двух частей: одна называется активом, а вторая – пассивом. **Активы** – это то, чем предприятие владеет, **пассивы** – это то, что предприятие должно. Итоги актива и пассива баланса равны между собой. Это вытекает из принципа построения баланса: в активе и пассиве отражаются одни и те же хозяйственные средства и их источники, но рассмотренные с двух сторон (в активе – по составу, в пассиве – по источникам). Итог баланса носит название **валюта баланса** .

В результате хозяйственных операций происходит изменение средств и источников предприятия. Каждая операция затрагивает не менее двух статей бухгалтерского баланса. Сумма по операции записывается в двух счетах: в дебет одного счета и в кредит другого. Такая запись называется *способом двойной записи* .

Указание дебетуемого, кредитуемого счетов и суммы отражаемой операции называется *бухгалтерской проводкой* . Взаимосвязь между счетами в результате двойной записи называется *корреспонденцией* , а счета, которые в ней участвуют, – *корреспондирующими* .

Синтетические счета предназначены для учета информации о составе и движении хозяйственных средств предприятия и их источниках в обобщенном виде и в едином денежном выражении. Аналитические счета открываются в развитие определенного синтетического счета в разрезе видов, частей, статей учтенных на нем объектов, где это требуется в натуральном выражении. При этом сальдо, дебетовый и кредитовый обороты одного синтетического счета должны быть равны соответственно сумме сальдо, сумме дебетовых и сумме кредитовых оборотов всех относящихся к нему аналитических счетов.

52. Виды бухгалтерского баланса

В зависимости от назначения, содержания и порядка составления различают несколько видов бухгалтерского баланса.

Сальдовый баланс характеризует в денежной оценке активы предприятия и источники их образования по состоянию на определенную дату. Баланс составляется бухгалтерией организации путем подсчета остатков (сальдо) по счетам.

Оборотный баланс помимо остатков активов и источников их образования на начало и конец периода содержит данные об их движении (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период.

Вступительный баланс (начальный) – первый баланс, составляемый на дату регистрации организации. Актив такого баланса характеризует состав имущества хозяйствующего субъекта, с которым начинается его деятельность, а пассив – источники его возникновения. Вступительный баланс содержит меньше статей, чем последующие балансы, отражающие результаты хозяйственной деятельности за определенный период времени. Перед составлением вступительного баланса, как правило, проводятся инвентаризация и оценка имеющихся ресурсов организации.

Заключительный баланс – отчетный документ о производственно-финансовой деятельности организации за определенный период времени. Он составляется на основе проверенных бухгалтерских записей (выверка оборотов по счетам, проверка активов инвентаризацией).

Ликвидационный баланс предназначен для характеристики имущественного состояния организации на дату прекращения ее деятельности как юридического лица.

Предварительный баланс разрабатывается заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе имущества организации. Основой для составления такого баланса служат фактические данные о состоянии активов и пассивов предприятия на момент его составления и ожидаемые данные о хозяйственных операциях, которые будут совершены до окончания отчетного периода.

Баланс-брутто включает в себя регулирующие статьи.

Баланс-нетто – баланс, из которого исключены регулирующие статьи «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов» и др.

53. Классификация балансов

Различные виды балансов классифицируются по следующим признакам:

- время составления;
- источник составления;
- объем информации;
- характер деятельности;
- объект отражения.

1. **По времени составления** балансы подразделяются на вступительные, текущие, санируемые, ликвидационные, разделительные и объединительные, по способам очистки.

Вступительный (организационный) баланс составляется только один раз, с него начинается ведение бухгалтерского учета на предприятии.

Текущие балансы составляются периодически в течение всего времени существования организации.

Санируемые балансы составляются в тех случаях, когда предприятия приближаются к банкротству.

Ликвидационные балансы формируются при ликвидации организации.

Разделительные балансы составляются в момент разделения крупного предприятия на несколько более мелких структурных единиц или передачи одной или нескольких структурных единиц другому предприятию, в этом случае баланс называют передаточным.

Объединительный баланс формируют при объединении нескольких предприятий в одно.

2. **По источникам составления** балансы подразделяют на инвентарные, книжные и генеральные.

Инвентарные балансы составляют только на основании инвентаря (описи) средств; они представляют собой сокращенный и упрощенный его вариант.

Книжный баланс составляют только на основании книжных записей (данных текущего учета) без инвентаризации.

Генеральный баланс составляют на основании учетных записей и данных инвентаризации.

3. По объему информации балансы подразделяются на единичные и сводные.

Единичный баланс отражает деятельность только одной организации.

Сводный баланс получают путем механического сложения сумм, числящихся на статьях нескольких единичных балансов.

Консолидированный баланс представляет собой объединение балансов предприятий, юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом и финансовом отношении.

4. По характеру деятельности балансы могут быть *основной* и *неосновной деятельности* .

54. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

В зависимости от влияния на баланс все хозяйственные операции обычно делят на четыре типа.

Первый тип хозяйственных операций . Хозяйственные операции первого типа вызывают изменения только в активе баланса, общий итог (валюта) баланса не меняется. К этому типу относятся операции по поступлению денежных средств на расчетный счет из кассы или от дебиторов, выдаче денег из кассы подотчетным лицам, возврату неизрасходованных сумм подотчетным лицом в кассу, отпуску материалов со склада в производство, поступлению из производства готовой продукции на склад, отгрузке готовой продукции со склада покупателям и другое. Первый тип балансовых изменений можно записать уравнением:

А + Х – Х = П, где

А – актив; П – пассив; Х – изменение средств под влиянием хозяйственных операций.

Второй тип хозяйственных операций . Хозяйственные операции второго типа ведут к изменениям только в пассиве баланса, общий итог баланса не меняется. К этому типу относятся операции по удержанию налогов из заработной платы рабочих и служащих, использованию прибыли на создание фондов специального назначения и др. Второй тип балансовых изменений можно записать уравнением:

А = П + Х – Х.

Третий тип хозяйственных операций . Они вызывают увеличение статьи и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива возрастают, но равенство между ними сохраняется. Происходит увеличение хозяйственных средств. Валюта баланса увеличивается. К этому типу можно отнести хозяйственные операции, связанные с поступлением основных средств, начислением заработной платы рабочим и служащим за изготовление продукции, поступлением материалов от поставщиков и другое. Этот тип балансовых изменений отражает уравнение:

А + Х = П + Х.

Четвертый тип хозяйственных операций . Все операции четвертого типа вызывают уменьшение и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива баланса уменьшаются на равную величину. Равенство между ними сохраняется. Этот тип

балансовых можно записать уравнением:

$$А - Х = П - Х.$$

55. Система счетов бухучета, их назначение и внутреннее строение

Счета бухучета являются способом классификации, отражения и соизмерения показателей о хозяйственной деятельности.

По форме счет можно представить как лист бумаги или таблицу, в заглавную часть которой заносят название одной из статей актива или пассива баланса.

Каждый счет представляет собой двухстороннюю таблицу: левая сторона счета – дебет (от лат. «должен»), правая сторона – кредит (от лат. «верит»). Если на дебете счета отражаются хозяйственные факты, характеризующие увеличение того объекта учета, для которого открыт данный счет, то на его кредите – факты, уменьшающие этот объект. Или, наоборот, на дебете – уменьшение, а на кредите – увеличение объекта учета. Любой хозяйственный факт получает отражение по дебету одного и кредиту другого счета в одинаковой сумме.

Двойственное отражение информации, как и балансовый метод ее обобщения, является универсальным приемом, позволяющим строить информационную систему. Подсчет всех данных, зарегистрированных по счету, называется его **оборотом** . Итог записей по дебету счета – *дебетовый оборот* , итог по кредиту – *кредитовый оборот* .

Разность между суммами, проставленными на одной стороне счета, и суммами, указанными на другой его стороне, называется **остаток по счету, или сальдо** . Эта сумма отражает величину остатка, наличия определенного вида средств или источника на дату составления баланса, обычно на первое число месяца.

Сальдо на начало отчетного месяца называют **начальным сальдо** , а на конец – **конечным сальдо** , полученным за данный отрезок времени. Сальдо может быть дебетовым, либо кредитовым, либо нулевым.

Счет, не имеющий сальдо (оно равно нулю), называется **закрытым счетом** . Открыть счет – значит отразить на нем данные хотя бы об одной хозоперации, закрыть счет – свести его сальдо к нулю.

56. Двойная запись хозяйственных операций по счетам

Любая хозяйственная операция обязательно обладает двойственностью и взаимностью. Для сохранения этих свойств и контроля за записями хозяйственных операций на счетах в бухгалтерском учете используется способ двойной записи.

Двойная запись – это запись, в результате которой каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: в дебет одного счета и одновременно в кредит другого взаимосвязанного с ним счета на одинаковую сумму.

Метод двойной записи обусловливает существование таких понятий, как корреспонденция счетов и бухгалтерская проводка.

Корреспонденция счетов – это взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи, например между счетами 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета», или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 50 «Касса», или 10 «Материалы» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т. д.

Бухгалтерская проводка – это оформление корреспонденции счетов, когда одновременно делается запись по дебету и кредиту счетов на сумму хозяйственной операции, подлежащей регистрации.

В зависимости от формы бухгалтерского учета двойная запись отражается по-разному. При мемориальной форме каждая операция записывается дважды в разных регистрах: по дебету и по кредиту счета. Ее еще называют **разобщенной** . При журнально-ордерной форме учета используется **совмещенная запись** . В данном случае регистры построены таким образом, что, записывая операцию один раз, отражают ее как по дебету, так и по кредиту соответствующих счетов. Тем самым достигается экономия учетного труда (вместо двух записей суммы одна) и наглядно виден контроль корреспонденции счетов.

В бухгалтерском учете кроме простых применяются сложные проводки бывают двоякого рода. В *первом* случае дебетуется один счет и одновременно кредитуется несколько счетов. При этом сумма кредитуемых счетов равна сумме дебетуемого счета.

Использование сложных проводок сокращает количество учетных записей, что, в свою очередь, экономит время, необходимое для осуществления учетных и аналитических функций.

57. Синтетические и аналитические счета

В бухгалтерском учете для получения различной информации используется три вида счетов. По степени их детализации они подразделяются на синтетические, аналитические и субсчета.

Синтетические счета содержат обобщенные показатели об имуществе, обязательствах и операциях организации по экономически однородным группам, выраженные в денежном измерителе. К синтетическим счетам относятся: 01 «Основные средства»; 10 «Материалы»; 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 43 «Готовая продукция»; 41 «Товары»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 80 «Уставный капитал» и др.

Аналитические счета детализируют содержание синтетических счетов, отражая данные по отдельным видам имущества, обязательств и операций, выраженных в натуральных, денежных и трудовых измерителях. Так, по счету 41 «Товары» следует знать не только общее количество товаров, но и конкретно наличие и местонахождение каждого вида товара или группы товаров, а по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – не только общую задолженность, но и конкретную задолженность по каждому поставщику отдельно.

Субсчета (синтетического счета II порядка), являясь промежуточными счетами между синтетическими и аналитическими, предназначены для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета. Учет в них ведется в натуральных и в, денежных измерителях. Несколько аналитических счетов составляют один субсчет, а несколько субсчетов – один синтетический счет.

В бухгалтерском учете используется синтетический и аналитический учет.

Синтетический учет – учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Аналитический учет – учет, который ведется в лицевых и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

58. Взаимосвязь между счетами и балансом

Между синтетическими и аналитическими счетами существует неразрывная взаимосвязь. Она выражается в следующих равенствах.

1. Начальное сальдо по всем аналитическим счетам (С1а), открываемым по данному синтетическому счету, равняется начальному сальдо синтетического счета (С1с): ΣС1а = С1с.

2. Обороты по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету (Оа), должны быть равны оборотам синтетического счета (Ос): Σ = Оа = Ос.

3. Конечное сальдо по всем аналитическим счетам (С2а), открываемым по данному синтетическому счету, равняется конечному сальдо синтетического счета (С2а): ΣС2а = С2а.

Взаимосвязь между счетами и балансом в бухгалтерском учете проявляется следующим образом. На основании данных статей баланса открываются активные и пассивные счета, названия которых в основном совпадают со статьями баланса. Так, статье актива «Нематериальные активы» соответствует счет 04 «Нематериальные активы» и т. д. Иногда несколько счетов представлены в балансе одной статьей. Одновременно существуют счета, отражающиеся в балансе по двум статьям. Кроме того, суммы остатков по соответствующим статьям баланса служат начальными остатками открываемых синтетических счетов. Общая сумма дебетовых остатков синтетических счетов равна общей сумме кредитовых остатков, ибо эти итоги есть не что иное, как итоги актива и пассива баланса.

На основании конечных сальдо синтетических счетов составляют новый баланс на первое число следующего отчетного периода (месяца, квартала и года).

Но между бухгалтерскими счетами и балансом имеется отличие: на бухгалтерских счетах отражаются текущие хозяйственные операции и итоговые данные за отчетные периоды в денежных, натуральных и трудовых показателях, а в балансе – только итоговые данные на начало и конец отчетного периода в денежной оценке. В текущем учете представлены счета, которые в балансе отсутствуют, так как они закрываются до составления баланса. Также не находят отражения в балансе и забалансовые счета.

59. Оборотные ведомости по синтетическим и аналитическим счетам

Не стоит оставлять бухгалтерский баланс без предварительной проверки. Поэтому для оперативного руководства результатами деятельности организации, проверки правильности записи хозяйственных операций по счетам и обобщенных данных за месяц составляют оборотные ведомости. Как правило, они применяются использовании форм Журнал-Главная, мемориально-ордерной и упрощенной формы бухгалтерского учета для малых организаций.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета представляют собой итоги оборотов и сальдо по всем счетам аналитического учета, объединяемые одним синтетическим, и предназначены для проверки правильности учетных записей по этим счетам, а также для наблюдения за состоянием и движением отдельных видов средств.

В оборотной ведомости по синтетическим счетам правильность записей проверяется с помощью трех равенств:

1) начальных остатков по дебету и кредиту: ΣС1д = ΣС1к. Данное равенство обусловлено тем, что совокупность счетов, имеющих дебетовый остаток, составляет актив баланса, а совокупность счетов, имеющих кредитовый остаток, – его пассив. Итоги актива и пассива баланса равны между собой;

2) оборотов по дебету и кредиту: ΣОд = ΣОк. Равенство обусловлено применением метода двойной записи, так как каждая хозяйственная операция отражается одновременно и в одинаковой сумме в дебете и в кредите счетов, следовательно, сумма дебетов всех счетов должна быть равна сумме кредита всех счетов;

3) конечный остаток по дебету и кредиту ΣС2д = ΣС2к. Это равенство есть следствие равенства итогов актива и пассива баланса на конец месяца. На основании этих данных составляется новый баланс на конец отчетного периода.

Хозяйственные операции после их документации, расценки и котировки записываются на аналитические и синтетические счета. В конце месяца записи по счетам суммируются для получения обобщенных показателей в виде месячных оборотов и сальдо, т. е. составляются оборотные ведомости, которые подразделяются на два вида: оборотная ведомость по

синтетическим счетам и оборотная ведомость по аналитическим счетам.

60. Классификация счетов по экономическому содержанию и назначению и структуре (общая характеристика)

В бухгалтерском учете должна быть система счетов, которая в достаточной мере отражала бы и характеризовала всю финансово-хозяйственную деятельность организации, способствовала оперативному руководству и управлению организацией, контролю за выполнением заданий, выявлению и оптимальному использованию внутрихозяйственных резервов.

Поэтому счета бухгалтерского учета подразделяются на экономически однородные группы. Это позволяет вместо изучения каждого счета в отдельности ограничиться рассмотрением однородных групп счетов. Зная характерные свойства группы счетов, можно иметь представление о функциях каждого отдельного счета.

Итак, **классификация счетов бухгалтерского учета** – это объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания отражаемых в них показателей имущества, обязательств и хозяйственных операций.

В ходе группировки по объектам бухгалтерского учета объединяются счета для получения показателей:

- имущества по составу и размещению;
- имущества по источникам его образования (обязательства);
- по хозяйственным операциям и финансовым результатам.

При учете одного и того же объекта часто применяются разные по структуре счета. Их построение может отличаться, но в целом все эти счета имеют общее экономическое содержание. Структуру (построение) счета характеризуют оборот (по дебету или кредиту) и сальдо по счету. На структуру счета влияет не только его экономическое содержание, но и его назначение в учете. Так, при наличии разных функций счетов (учет изменений состава имущества или его источников, учет затрат или результатов от продажи, определение прибыли или убытков и т. п.) будет различаться и их структура.

61. Понятие и характеристика основных счетов

Основные счета применяются для контроля за наличием и движением имущества по составу и размещению, а также по источникам его образования. Учитываемые на них объекты служат основой хозяйственной деятельности предприятия, именно поэтому они являются основными.

Основные счета подразделяются на три подгруппы:

1. ***Основные активные счета*** – применяются для контроля и учета основных средств, нематериальных активов, материальных и денежных средств, а также расчетов с дебиторами (01 «Основное производство», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке» и т. д.). Они имеют одинаковую структуру и только дебетовое сальдо. По дебету счетов показываются начальный и конечный остаток, а также поступление материальных и денежных ресурсов, а по кредиту – их выбытие.

2. ***Основные пассивные счета*** применяются для учета и изменения капиталов, фондов, полученного финансирования и дарения, кредитов, займов, обязательств организации и расчетов с кредиторами (80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и т. д.). Сальдо по ним может быть только кредитовое, оно показывает наличие собственных и заемных источников и долга другим организациям и лицам. По кредиту этих счетов отражается наличие, увеличение источников и задолженности, а по дебету – уменьшение источников и задолженности.

3. ***Основные активно-пассивные (расчетные) счета*** предназначены для учета расчетов данной организации с разными организациями и лицами. На этих счетах ведется учет расчетов одновременно с дебиторами и кредиторами или с одной организацией, которая, являясь дебитором после нескольких операций, может превратиться в кредитора или наоборот (68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и т. д.). Именно поэтому один и тот же счет может быть и активным, и пассивным в зависимости от случая.

62. Регулирующие счета

Открытие **регулирующего счета** проводится только в дополнение к основным счетам. Они предназначены для уточнения (регулирования) оценки объектов, учитываемых на основных счетах; на сумму своего остатка они уменьшают или увеличивают остатки имущества основных счетов. Регулирующие счета подразделяются: на контрарные, дополнительные и контрарно-дополнительные.

Контрарные счета – на сумму своего остатка уменьшают остаток имущества на основных счетах. В зависимости от этого они делятся на контрактивные и контрпассивные счета. *Контрактивные счета* предназначены для уточнения остатка основных активных счетов. Здесь участвуют два счета: основной и регулирующий. *Основной счет* выступает в качестве активного счета, а *регулирующий* – пассивного (противостоящий, или контрактивный). Контрактивный счет на сумму своего сальдо уменьшает сальдо основного активного счета.

Контрпассивный счет предназначается для уточнения сумм источников имущества – обязательств, учитываемых на пассивном счете. Остаток по контрпассивному счету уменьшает размер источника основного счета. Здесь основной счет выступает в качестве пассивного счета, а регулирующий (контрпассивный) – активного.

Дополнительные счета в отличие от контрарных не уменьшают, а, наоборот, увеличивают на сумму своего остатка остаток имущества на основных счетах. В зависимости от того, какой счет дополняют, они делятся на активные и пассивные.

Дополнительный активный счет на сумму своего остатка дополняет остаток основных активных счетов. Здесь регулирующие и основные счета являются активными.

Дополнительный пассивный счет на сумму своего остатка дополняет сальдо соответствующего основного пассивного счета. Здесь оба счета выступают в качестве пассивных счетов. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Контрарно-дополнительные счета соединяют в себе признаки дополнительных и контрарных счетов.

63. Распределительные счета

Распределительные счета подразделяется на две группы: собирательно-распределительные и бюджетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета используются для учета расходов, которые в момент их совершения невозможно отнести сразу на определенную произведенную или проданную продукцию. В конце месяца эти расходы относят на конкретный вид продукции в соответствии с принятой методикой. К данной группе счетов относятся счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

«Общепроизводственные расходы», их состав и размер определяются сметами на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческих и хозяйственных расходов подразделений. Планирование и учет таких расходов производится по следующей номенклатуре статей:

• амортизация производственного оборудования и транспортных средств;

• отчисления в ремонтный фонд или расходы на ремонт производственного оборудования и транспортных средств;

• по эксплуатации оборудования;

• заработная плата и отчисления на социальные нужды работников, обслуживающих оборудование;

• содержание аппарата управления цеха и др.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» связан с управлением организацией в целом, ее обслуживанием. Планирование и учет этих расходов осуществляются по следующей номенклатуре статей:

• содержание аппарата управления;

• на служебные командировки аппарата управления;

• содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;

• представительские расходы, связанные с деятельностью организации;

• содержание прочего хозяйственного персонала;

• канцелярские и почтово-телеграфные расходы;

• амортизация основных средств общехозяйственного назначения;

• отчисления в ремонтный фонд (при его создании);

• на содержание зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;

- содержание общехозяйственных лабораторий;
- на охрану труда работников организации;
- подготовка и переподготовка кадров;
- обязательные отчисления, налоги и сборы.

64. Структура собирательно-распределительных счетов

Бюджетно-распределительные счета предназначены для разделения расходов между отдельными отчетными (бюджетными) периодами; они подразделяются на активные и пассивные.

Примером *активного бюджетно-распределительного счета* служит счет 97 «Расходы будущих периодов», где учитываются расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Примером *пассивных бюджетно-распределительных счетов* являются счета 96 и 98. На счете 98 «Доходы будущих периодов» учитываются доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. К ним принадлежат арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др.

По кредиту счета 98 отражаются суммы доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущему отчетному периоду.

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» отражает суммы, зарезервированные в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в затраты на производство или расходы на продажу. В частности, на этом счете могут быть отражены резервы:

• предстоящей оплаты отпусков (включая платежи за социальное страхование и обеспечение) работников организации;

• на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

• ремонт основных средств (если предусмотрено в учетной политике организации);

• производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности;

• предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;

• гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и на другие цели подобного характера.

По кредиту счета 96 ежемесячными отчислениями накапливаются источники средств для определенных целей, разрешенных соответствующими законодательными и другими нормативными актами.

По дебету счета 96 отражаются фактические расходы и платежи при наступлении срока на соответствующие цели.

65. Калькуляционные счета (затраты на производство)

На **калькуляционных счетах** отражаются производственные затраты, которые учитываются при составлении калькуляционных расчетов для определения фактической себестоимости конкретных видов продукции. *По дебету* калькуляционных счетов учитываются фактические затраты, а *по кредиту* – выход продукции в течение месяца по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам (оптовым и договорным), а в конце месяца – по фактической себестоимости. К этой группе счетов относят счета: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Записи по счету 20 «Основное производство» осуществляются в определенном порядке. По дебету счета 20 в течение месяца отражаются:

- прямые расходы;
- косвенные расходы;
- расходы вспомогательных производств;
- потери от брака.

По кредиту счета 20 в течение месяца отражается выход продукции по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам, который в конце месяца корректируется и доводится до фактической себестоимости двумя методами: «красное сторно» и дополнительной записи.

Метод «красное сторно» применяется, когда фактическая себестоимость ниже нормативной. На разницу делается запись красными чернилами. Это означает, что на сумму разницы уменьшается первоначальная сумма.

Метод дополнительной записи применяется при превышении фактической себестоимости над нормативной.

Когда для учета выпущенной продукции применяют счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то используется следующий порядок: фактические производственные затраты учитываются в течение месяца по дебету счета 20, а в конце месяца по кредиту этого счета показывается фактическая себестоимость выпущенной продукции. Выход продукции в течение месяца отражается по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам по дебету счета 43 и кредиту счета 40. В конце месяца фактическая себестоимость выпущенной продукции списывается с кредита

счета 20 на дебет счета 40.

66. Сопоставляющие и финансово-результативные счета

Сопоставляющие счета . С их помощью сравниваются две оценки и выявляется результат финансовой деятельности (доходы или расходы). Примером сопоставляющих счетов могут служить счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансово-результативные счета . К финансово-результативным счетам относятся активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки», который одновременно является финансово-результативным и сопоставляющим счетом. В качестве финансово-результативного счета он выявляет конечный финансовый результат – прибыли или убытки, а как сопоставляющий отражает сопоставление дебетовой части счета (убыток) с кредитовой частью счета (прибыль).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) слагается:

• из прибыли или убытка от обычных видов деятельности (счет 90 «Продажи»);

• сальдо прочих доходов и расходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы»);

• потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации и т. п. – в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.;

• суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежей по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций.

В конце года определяется чистая прибыль, т. е. конечный финансовый результат организации, который является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Заключительными записями декабря сумма чистой прибыли (убытка) списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (не покрытый убыток)», а счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

67. Забалансовые счета

Бухгалтерские счета делятся на две группы: балансовые и забалансовые.

Балансовые счета – все бухгалтерские счета, объединенные в одну систему, имеющие корреспонденцию между собой и обеспечивающие учет всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Забалансовые счета – это счета, остатки по которым не входят в баланс, а показываются за его итогом, т. е. за балансом. Забалансовые счета используются для учета ценностей, не принадлежащих организации, но находящихся определенное время в ее распоряжении или у нее на сохранении, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. Среди которых: арендованные основные средства; товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение; материалы, товары, принятые на комиссию; оборудование, принятое для монтажа и др.

Но нередко организации не уделяют должного внимания забалансовым счетам, что на практике приводит к ослаблению контрольных функций учета.

По новой форме баланса, утвержденной приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н, к забалансовым относятся 9 счетов, но пока они не имеют нумерации, а коды следующие: от 910 по 990.

С помощью забалансовых счетов решаются следующие задачи:

• обеспечение контроля за использованием материальных ценностей, не принадлежащих данной организации, в соответствии с действующими законодательными актами и инструкциями;

• контроль за сохранностью материальных ценностей, числящихся на забалансовых счетах;

• своевременное оформление документов на поступление и выбытие этих средств, учтенных на забалансовых счетах;

• обеспечение правильной организации бухгалтерского учета на забалансовых счетах;

• всесторонняя и полная информация о состоянии забалансовых счетов для нужд управления, оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости организации.

Главная особенность забалансовых счетов заключается в том, что учет на них ведется без использования метода двойной записи; записи делаются только в ведомостях по графам «Приход и расход». Имеется в виду, что при поступлении учитываемых

объектов их приходуют, а при выбытии – списывают.

68. Понятие и состав имущества предприятия

Для организации процесса производства любое предприятие должно располагать определенными ресурсами, то есть обладать имуществом. Под *имуществом предприятия* понимаются все материальные, нематериальные и денежные средства, находящиеся в пользовании, владении и распоряжении предприятия.

В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, включая земельные участки, здания, сооружения, инвентарь, сырье, продукцию, долги, права требования, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права.

Имущество, находящееся в собственности предприятия, подразделяется на недвижимое и движимое. К *недвижимому имуществу* относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, а также здания, сооружения, машины и оборудование, незавершенное строительство и т. д.

Недвижимое имущество подлежит в установленном порядке государственной регистрации. Имущество, не относящееся к недвижимому, признается *движимым имуществом.*

Общую информацию о составе и величине имущества предприятия можно получить из анализа бухгалтерского баланса, дающего общую стоимостную характеристику хозяйственных средств предприятия (актив баланса) и источников их образования (пассив баланса).

Помимо деления на движимое и недвижимое все имущество предприятия, отражаемое в бухгалтерском учете, подразделяется на следующие виды: *внеоборотные активы* (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы); *оборотные активы* (запасы, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы); *капитал и резервы* (уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, фонды накопления, нераспределенная прибыль прошлых лет и др.).

69. Система финансовых ресурсов предприятия

Система финансовых ресурсов предприятия – это совокупность активов предприятия, которые могут быть использованы им в качестве знаков распределяемой стоимости при осуществлении своей деятельности и для дальнейшего развития и функционирования.

Система финансовых ресурсов предприятия может быть охарактеризована как экономическая (так как она подчиняется экономическим законам), действующая в сфере финансово-кредитных отношений, динамическая (т. е. изменяется с течением времени), открытая (т. е. взаимосвязанная с окружающей средой), управляемая.

При выделении элементов финансовых ресурсов предприятия исходят из понятия ликвидности ресурсов. Именно таким образом они группируются при анализе активов предприятия.

А1 – денежные средства и краткосрочные финансовые вложения – активы, имеющие практически абсолютную ликвидность. Могут быть сразу использованы как знаки стоимости.

А2 – дебиторская задолженность сроком погашения до 12 месяцев и прочие оборотные активы – активы, имеющие некоторую ограниченность при использовании в качестве знаков стоимости. Развитие рыночных институтов (например, факторинговых компаний) и отношений расширяет возможности по использованию этих активов в качестве ресурсов.

А3 – сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция, долгосрочные финансовые вложения и др. – могут быть приняты в качестве знаков стоимости в единичных случаях либо при достаточно высокой степени их ликвидности и востребованности на рынке. Их реализация и превращение в денежную форму длительны по времени и часто сопровождаются значительной скидкой.

А4 – основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство – используются в исключительных случаях (как правило, при несостоятельности плательщика) либо при создании и образовании нового предприятия. При переводе в денежную форму считаются труднореализуемыми. Это не относится к уникальному оборудованию, известным торговым маркам, перспективным «ноу-хау».

70. Виды оценки имущества предприятия

В зависимости от видов объектов учета, относящихся к активам в форме имущества, характера их приобретения и экономической конъюнктуры, в бухгалтерском учете *используются следующие виды оценки имущества предприятия* :

– *по фактической первоначальной стоимости (себестоимости)* , которая определяется фактической себестоимостью приобретения или производства того или иного вида имущества. Оценка имущества по фактической себестоимости приобретения или производства является основной оценкой, используемой в бухгалтерском учете в течение всего срока службы данного имущества. Имущество длительного срока пользования отражается в бухгалтерской отчетности по остаточной стоимости (учетная стоимость имущества за вычетом начисленной амортизации);

– *по текущей (восстановительной) стоимости* – стоимости, которая должна быть уплачена или на которую должна быть проведена эквивалентная замена в случае необходимости замены каких-либо видов имущества;

– *по текущей рыночной стоимости (цене возможной реализации)* , т. е. по стоимости, которая может быть получена в результате возможной продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

В системе российского бухгалтерского учета организация может использовать оценку по рыночной стоимости, как правило, при принятии на учет отдельных видов активов при безвозмездном их получении, возвратных материалов, полученных от ликвидации основных средств, незавершенного производства и т. п. Объекты учета, относящиеся к средствам в расчетах и обязательствам, отражаются в учете и отчетности в суммах, определяемых с учетом процентов (доходов), предусмотренных хозяйственными договорами.

Оценка имущества предприятия производится на определенные даты совершения хозяйственных операций, в результате которых осуществляется его принятие к учету в организации. Такими датами могут быть:

– дата получения права собственности на имущество;

– дата, указанная в инвентаризационной ведомости;

– отчетная дата – по состоянию на 31 декабря отчетного года;

– дата передачи права собственности на имущество новому

собственнику.

71. Основные и оборотные средства предприятия

Основные средства – это средства труда, которые неоднократно участвуют в производственном процессе, сохраняя при этом свою натуральную форму. В зависимости от функционального назначения основные средства делятся на производственные и непроизводственные.

Производственные основные средства непосредственно связаны с осуществлением производственного процесса, *непроизводственные* непосредственно в процессе производства не участвуют, но находятся на балансе предприятия и служат для удовлетворения социальных потребностей работающих и их семей (жилье, детские дошкольные учреждения, поликлиники, спортивно-оздоровительные комплексы и др.).

В структуре основных средств выделяют активную и пассивную части. К ***активной*** *части* относят те средства, которые непосредственно участвуют в производстве продукции (машины, оборудование и транспорт), к ***пассивной*** *части* – средства, создающие условия для производственного процесса (здания, сооружения и др.). Удельный вес активной части основных средств характеризует прогрессивность их структуры: чем выше доля активной части, тем структура совершеннее.

Денежные средства, вложенные в приобретение факторов производства для изготовления продукции, называются ***авансированным капиталом*** , который принимает на себя все функции экономической категории «капитал», то есть в процессе своего использования приносит доход. Авансированный капитал подразделяется на основной и оборотный в зависимости от участия ресурсов в производственном процессе.

Основной капитал (основные средства) представляет собой денежную оценку таких ресурсов, как оборудование, здания и сооружения, транспортные средства и т. д.; они увеличивают доход предприятия, используются длительное время, переносят свою стоимость на стоимость готовой продукции частями по мере износа.

Оборотный капитал (оборотные средства) обеспечивает непрерывность работы предприятия и направляется на текущее обеспечение его жизнедеятельности, приобретение сырья, материалов, топлива, электроэнергии, наем рабочей силы и реализацию готовой продукции. Он возмещается в полном объеме каждый раз после ее реализации.

72. Понятие основных средств, их классификация и оценка

Основные средства – часть имущества (активов) организации.

Принимая к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

• использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

• использование в течение длительного времени (более 12 месяцев);

• организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

• способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Основные средства классифицируются по разным признакам: по составу и назначению, по направленности использования, по степени использования, по принадлежности и другим.

По составу и назначению основные средства подразделяются на следующие группы: земельные участки, объекты природопользования, здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и др. виды основных средств

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Существует три вида оценки основных средств:

• первоначальная, которая складывается в момент вступления объекта в эксплуатацию;

• восстановительная – стоимость приобретения или строительства объекта исходя из действующих цен на момент переоценки;

• остаточная стоимость – это расчетная величина,

определяемая как разность между первоначальной (восстановительной) стоимостью и износом. По остаточной стоимости отражаются основные средства в балансе.

73. Документальное оформление движения основных средств

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Операциями по поступлению основных средств являются ввод их в действие в результате осуществления капитальных вложений, безвозмездное поступление основных средств, аренда, лизинг, оприходование неучтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации, внутреннее перемещение.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре акт приемки-передачи основных средств на каждый объект в отдельности. Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица. Поступившее на склад *оборудование для установки* оформляют актом о приемке оборудования.

Передачу оборудования монтажным организациям оформляют актом приемки-передачи оборудования в монтаж с указанием в нем монтажной организации, наименования и стоимости переданного оборудования, его комплектности и выявленных при наружном осмотре оборудования дефектах. На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется акт о выявленных дефектах оборудования. Акт подписывают представители заказчика, подрядчика и организации-исполнителя.

Приемку законченных работ по ремонту, реконструкции и модернизации объекта оформляют актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов.

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха в другой, а также их передачу со склада в эксплуатацию оформляют актом приемки-передачи основных средств.

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют актом на списание основных средств, а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа – актом на списание автотранспортных средств.

74. Аналитический учет основных средств

Основным регистром аналитического учета основных средств являются **инвентарные карточки** . На лицевой стороне инвентарных карточек указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приемке, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, шифр затрат (для отнесения сумм амортизации), сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия.

На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации объекта, выполненных ремонтных работах, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.) и передают затем под расписку в соответствующий отдел организации.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью ведутся **инвентарные списки основных средств** . В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) – дату и номер документа и причину выбытия.

В инвентарных карточках также разрешается вести учет объектов по месту их нахождения. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах и второй экземпляр передают по месту нахождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность этих средств. В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в **инвентарную картотеку** , в которой они разделены на группы по видам основных средств.

75. Учет поступления основных средств

Поступление основных средств может осуществляться в виде: вклада в уставный капитал; безвозмездного получения; приобретения; оприходования неучтенных объектов и др.

Стоимость основных средств, поступивших *в качестве вклада в уставный капитал* , оформляют следующими бухгалтерскими записями:

– дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;

– дебет счета 01 «Основные средства» и кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Основные средства, *приобретенные за плату* у других организаций и лиц, а также созданные в самой организации, отражают по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При хозяйственном способе строительства объектов основных средств в бухгалтерии отражаются фактически произведенные затраты: дебет счета 08 в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. По завершении строительства составляется акт ввода в эксплуатацию объекта основных средств: дебет счета 01 в корреспонденции с кредитом счета 08.

При приобретении оборудования, требующего монтажа , порядок отражения хозяйственных операций следующий:

– стоимость оборудования и транспортные расходы по его доставке отражаются по дебету счета 07 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– монтажные работы, материалы, заработная плата по монтажу и т. п. по фактическим затратам отражаются по дебету счета 07 и кредиту счетов 10, 70, 69, 60 и др.;

– завершение монтажа оформляется проводкой дебет счета 08 и кредит счета 07.

Безвозмездно принятые основные средства приходуют по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления». Стоимость безвозмездно полученных основных средств по мере начисления амортизации по ним списывается с субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

76. Учет выбытия основных средств

При выбытии основных средств вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту – все поступления, связанные с выбытием основных средств. Ежемесячно финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При продаже основных средств их продажную стоимость отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно остаточную стоимость основных средств списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91, а сумму амортизации по проданным основным средствам – в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета 01.

При безвозмездной передаче основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а сумму амортизации – с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Дополнительные расходы, связанные с безвозмездной передачей основных средств, отражают по дебету счета 91 и кредиту соответствующих расчетных и других счетов. Финансовый результат от безвозмездной передачи основных средств списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Основные средства, переданные в счет вклада в уставный капитал других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества, списывают по остаточной стоимости в дебет счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 01 «Основные средства», а сумму амортизации по переданным основным средствам – с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств, списывают в дебет счета 91 с кредита соответствующих счетов.

77. Переоценка основных средств

Первоначальная стоимость объектов основных средств может быть изменена в следующих случаях:

1) проведения на объекте работ капитального характера (достройка, дооборудование, реконструкция). При этом делаются следующие записи:

– дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. – отражены затраты капитального характера;

– дебет счета 01 «Основные средства» и кредит счета 08 – списаны затраты по окончании работ на увеличение стоимости объекта;

2) переоценки стоимости объекта, проводимой по решению руководителя организации по состоянию на 1 января отчетного года. Изменение стоимости может производиться путем:

– индексации – с применением индексов, устанавливаемых, как правило, государством;

– прямого пересчета – согласно документально подтвержденным данным о рыночной цене объекта.

При переоценке основных средств делается следующая запись: дебет счета 01 и кредит счета 83 «Добавочный капитал» – отражена сумма дооценки объекта.

Если по данному объекту ранее проводилась уценка, отнесенная на прочие операционные расходы (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»), то сумма дооценки относится на финансовые результаты. При этом делается следующая бухгалтерская запись: дебет счета 91 и кредит счета 01 – списана сумма уценки объекта.

Если по данному объекту ранее проводилась дооценка, отнесенная на увеличение добавочного капитала (кредит счета 83 «Добавочный капитал»), то сумма уценки относится на уменьшение добавочного капитала. Делается бухгалтерская запись: дебет счета 83 и кредит счета 01;

3) частичной ликвидации объекта, которая оформляется следующими бухгалтерскими проводками:

– дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета 01 – списана начисленная амортизация по ликвидируемой части объекта;

– дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 01 – списана остаточная стоимость ликвидированной части объекта.

78. Арендные и лизинговые операции с основными средствами

Под *арендой* понимаются отношения между арендодателем и арендатором по передаче имущества за плату во временное владение и/или пользование. Под *лизингом* понимается вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, обусловленных договором, с правом выкупа имущества лизингополучателем. В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета основные средства, полученные по договору аренды, учитываются арендатором за балансом. Данная норма не касается финансовой аренды – лизинга.

Операции по аренде и лизингу имущества объединяют следующие общие элементы:

– сущность данных операций – передача имущества в пользование;

– участники – арендодатель (лизингодатель) и арендатор (лизингополучатель);

– объект договора – имущество;

– платность – арендная плата (лизинговые платежи);

– при учете объекта лизинга на балансе лизингодателя он учитывается лизингополучателем за балансом;

– актив может использоваться одним или несколькими пользователями (возможны субаренда и сублизинг).

В то же время *эти две сферы деятельности отличаются по следующим параметрам* :

– разновидностью аренды признается прокат имущества;

– лизинг является видом деятельности и может осуществляться организацией только при наличии лицензии, полученной в установленном законодательством порядке;

– аренда может рассматриваться не только как предмет деятельности организации;

– участником лизинга является третье лицо – продавец имущества;

– объектом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты.

Операции по аренде и лизингу имущества могут относиться к обычным (уставным) видам и предметам деятельности. При этом виды деятельности организации, составляющие обычный вид и

предмет ее деятельности, определяются организацией самостоятельно, исходя из их характеристик и влияния на результаты ее деятельности (постоянство в выполнении данного вида деятельности; доходы имеют существенный характер в общих доходах и т. п.).

79. Учет арендованных основных средств

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться: 1) в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности или 2) в составе операционных доходов и расходов. В первом случае сдача имущества в аренду признается обычным видом деятельности. Расходы по этой деятельности учитывают на счетах учета производственных затрат – 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др., а доходы – по счету 90 «Продажи». Во втором случае сдача имущества в аренду не является предметом деятельности организации, и поэтому доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе операционных доходов и расходов.

Произведенные затраты на ремонт сданных в текущую аренду основных средств арендодатель списывает в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита материальных, расчетных и денежных счетов. Начисление амортизационных сумм по сданным в аренду основным средствам арендодатель относит на уменьшение прибыли и оформляет следующей записью: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 02 «Амортизация основных средств».

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды. Аналитический учет ведется по объектам, принятым в аренду, и арендодателям.

На сумму арендной платы, начисленной арендодателю, арендатор дебетует счета издержек производства и обращения (25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитует счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Перечисленные суммы арендной платы отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». Начисление арендной платы за будущие периоды отражают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 76. Текущие начисления арендной платы списываются с кредита счета 97 в дебет счетов издержек производства и обращения.

80. Учет операций по договору лизинга

По видам лизинг подразделяется на финансовый, возвратный и оперативный. При *финансовом лизинге* лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного продавца и передать его лизингополучателю. *Возвратный лизинг* отличается от финансового лизинга тем, что лизингополучатель сначала продает свое имущество лизингодателю, а затем берет его в лизинг, т. е. одновременно является и продавцом предмета лизинга, и лизингополучателем. *Оперативный лизинг* заключается в покупке лизингодателем на свой страх и риск предмета лизинга и передаче его лизингополучателю на определенных условиях. При оперативном лизинге предмет лизинга может быть передан в лизинг неоднократно в течение полного срока его амортизации.

По договору лизинга лизингополучатель может иметь право на передачу объекта лизинга в *сублизинг* . В этом случае в договоре должно быть предусмотрено право на переуступку лизингополучателем предмета лизинга третьему лицу.

Бухгалтерский учет операций по лизингу ведется по следующим счетам:

– на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведется учет лизингодателем основных средств, переданных по договору аренды на баланс арендатора;

– на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» открывается субсчет «Имущество для сдачи в аренду», на котором лизингодатель ведет учет имущества, предназначенного для сдачи за плату во временное владение и/или пользование другим лицам с целью получения дохода, если по условиям договора оно продолжает учитываться на их балансе;

– на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на специальном субсчете «Арендные обязательства» лизингополучатель учитывает свои расчеты с лизингодателем по полученному в лизинг имуществу, если оно учитывается на балансе у последнего;

– на счете 76 на специальном субсчете «Задолженность по лизинговым платежам» лизингодатель учитывает дебиторскую задолженность по причитающимся к получению лизинговым платежам; лизингополучатель учитывает кредиторскую задолженность по причитающимся к уплате лизинговым платежам.

81. Износ и амортизация основных фондов предприятия

Основные фонды предприятия служат в течение нескольких лет и подлежат замене (возмещению) лишь по мере их физического или морального износа.

Износ основных фондов – это частичная или полная утрата основными фондами потребительских свойств и стоимости как в процессе эксплуатации, так и при их бездействии. Различают физический и моральный износ основных фондов.

Физический износ основных фондов выражается в потере ими технических свойств и характеристик в результате эксплуатации, атмосферных воздействий, условий хранения. *Моральный износ основных фондов* – снижение стоимости действующих основных фондов в результате появления новых их видов, более дешевых и более производительных.

Для своевременной замены устаревших средств труда, без ущерба для предприятия, необходимо, чтобы стоимость выбывающих фондов была полностью перенесена на готовую продукцию. В амортизационном фонде должны быть накоплены необходимые средства. Только при этом условии процесс воспроизводства основного капитала может осуществляться планомерно и эффективно.

Амортизация – это процесс постепенного перенесения стоимости основных фондов по мере износа на производимую продукцию, превращения ее в денежную форму и накопления финансовых ресурсов в целях последующего воспроизводства основных фондов. По экономической сущности, амортизация – это денежное выражение части стоимости основных фондов, перенесенных на вновь созданный продукт.

Амортизационный фонд – особый денежный резерв, предназначенный для воспроизводства основных фондов. Он является финансовым ресурсом для капитальных вложений. Амортизационный фонд служит для простого воспроизводства основных фондов, для замены изношенных средств новыми, равными по стоимости. Однако в условиях высоких темпов научно-технического прогресса амортизация служит источником расширенного воспроизводства основных фондов.

В процессе воспроизводства основных фондов моменты их простого возобновления и расширения фактически объединены, и их разграничение носит условный характер.

82. Порядок начисления амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается путем начисления амортизации.

Начисление амортизации проводится в течение срока полезного использования. **Срок полезного использования** – это период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход или служить для выполнения целей деятельности предприятия. Срок полезного использования объекта определяется при приемке его на учет. Для этого берутся данные либо централизованные, либо из технических условий объекта.

При отсутствии таких данных *для определения срока полезного использования принимают в расчет:*

– ожидаемый срок эксплуатации объекта в соответствии с ожидаемой производительностью;

– ожидаемый физический износ в зависимости от режима эксплуатации, естественных условий, влияния агрессивной среды, системы ремонтов;

– нормативно-правовые и другие ограничения использования этого объекта (например, срок аренды).

Приостанавливается начисление амортизации по объектам, которые по решению руководителя предприятия находятся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев или переведены на консервацию на срок свыше 3 месяцев.

Амортизация для целей бухгалтерского учета начисляется одним из способов:

– линейным – списание стоимости объекта равными суммами в течение срока его службы;

– способом уменьшающего остатка – списание стоимости объекта в первые годы эксплуатации большими суммами по сравнению с суммами, начисленными в дальнейшем;

– способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования – это также способ ускоренной амортизации, по которому стоимость основных средств списывается в сумме, равной долям оставшихся лет в общей сумме лет;

– способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) – это начисление амортизации в зависимости от объема выпущенной продукции; может применяться только для объектов, непосредственно участвующих в производстве.

Учет амортизации основных средств ведется на пассивном счете 02 «Амортизация основных средств».

83. Инвентаризация и раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности

Выявленные в процессе инвентаризации излишки основных средств приходуют по текущей рыночной стоимости по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». При недостаче или порче объектов основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а сумму амортизации – с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств».

При выявлении конкретных виновников стоимость недостающих или испорченных основных средств оценивают по рыночным ценам, действовавшим на день причинения ущерба, и списывают с кредита счета 94 в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Разницу между рыночной и остаточной стоимостью основных средств отражают по дебету счета 94 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере погашения задолженности ее виновником соответствующую часть списывают со счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если конкретные виновники не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то недостающие и испорченные основные средства списывают с кредита счета 94 на финансовые результаты деятельности организации.

В соответствии с ПБУ 6/01 *в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум информация о:*

– первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;

– движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т. п.).

В пояснительной записке к годовому отчету должна быть раскрыта информация:

– о способах оценки объектов основных средств;

– об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету;

– о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств;

– об объектах основных средств, предоставленных и

полученных по договору аренды;

– о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств и т. д.

84. Объекты и задачи проведения инвентаризации

Проведение итоговой инвентаризации имущества и обязательств в конце отчетного года перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является обязательным в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете». Порядок и сроки проведения такой инвентаризации определяются руководителем предприятия и закрепляются в приказе по организации или в учетной политике.

К имуществу организации, наличие которого должно быть проверено в ходе инвентаризации, относятся основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы. При этом по объектам основных средств, незавершенному производству, материально-производственным запасам инвентаризация может проводиться и до окончания отчетного года. Инвентаризация расчетов может осуществляться только на отчетную дату, а именно: на 1 января года, следующего за отчетным.

Задачи инвентаризации следующие:

1) выявление фактического наличия основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также объемов незавершенного производства;

2) контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;

3) выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество и устаревших морально;

4) выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью последующей реализации;

5) определение реальной стоимости учтенных на балансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассах, на расчетном и других счетах в учреждениях банков, денежных средств в пути, дебиторской и кредиторской задолженности, незавершенного производства, расходов будущих периодов; проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств;

6) проверка резерва предстоящих расходов и платежей и

других статей баланса.

85. Порядок учета результатов инвентаризации

По результатам проведенной инвентаризации руководитель организации принимает решение о взаимном зачете излишков и недостач в результате инвентаризации; о списании выявленных недостач в пределах норм естественной убыли; о привлечении виновных лиц к ответственности за недостачи ценностей сверх норм естественной убыли.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

– излишек имущества приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты: дебет счетов 01, 04, 10, 41 в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы»;

– недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм – за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты.

1. Отражение недостачи имущества в пределах норм естественной убыли оформляется следующими проводками:

– дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредит счетов 10, 41;

– дебет счетов 26, 44 и кредит счета 94 – списание недостач в пределах утвержденных норм естественной убыли.

2. Погашение суммы недостач и порчи материальных ценностей виновными лицами оформляется следующими проводками:

– дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредит счета 94 – отнесение недостачи на виновных лиц;

– дебет счета 50, 70 и кредит счета 73 – ущерб возмещен виновным лицом путем внесения наличных денег в кассу организации или посредством удержания сумм из заработной платы.

3. Погашение сумм недостач за счет финансового результата деятельности организации, если решениями следственных или судебных органов подтверждено отсутствие виновных лиц или

дан мотивированный отказ от судопроизводства в отношении этих лиц, оформляется следующей проводкой:

– дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 94 – отнесение недостачи (убытков) сверх норм естественной убыли на внереализационные расходы организации.

86. Нематериальные активы предприятия

Нематериальные активы являются составной частью внеоборотных активов предприятия. Под *нематериальными активами* понимаются учетные объекты, используемые в организации свыше одного года, не обладающие физическими свойствами, но обеспечивающие возможность получать доход постоянно или в течение длительного срока их эксплуатации.

Нематериальные активы как объект учета характеризуются совокупностью таких признаков:

– отсутствие материальной основы;
– длительность эксплуатации;
– неопределенность сроков функционирования;
– многоцелевой характер использования;
– возможность выделения из имущества организации;
– отсутствие полезных отходов.

Состав нематериальных активов достаточно разнообразен и зависит в том числе от уровня развития научно-технического потенциала предприятия.

В соответствии с выполняемыми функциями в общественном производстве нематериальные активы делятся на следующие группы: объекты интеллектуальной собственности; отложенные расходы; деловая репутация предприятия.

К *объектам интеллектуальной собственности нематериальных активов* относятся исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности: патент на изобретение, промышленный образец, авторские права на компьютерные программы, исключительные права на товарный знак и т. д.

К *отложенным расходам* относятся организационные расходы, возникающие в период создания предприятия: затраты по созданию пакета учредительных документов и расчетов по обоснованию направлений его деятельности, расходы по оплате услуг посреднических и консультационных фирм и т. д.

Деловая репутация предприятия определяется в момент продажи (покупки) предприятия в виде разницы между уплаченной суммой за объект и его оценочной стоимостью. Указанную разницу покупатель будет учитывать в составе нематериальных активов. На величину данной разницы оказывают влияние различные факторы: территориальное положение продаваемой организации, конкурентоспособность

выпускаемой продукции, эффективность организационной структуры предприятия и т. д.

87. Учет поступления нематериальных активов

Счет 04 «Нематериальные активы» предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов осуществляют в первоначальной оценке.

Поступление основных средств может осуществляться в виде: вклада в уставный капитал; безвозмездного получения; приобретения, создания и т. д.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08.

При *поступлении нематериальных активов в качестве вкладов в уставный капитал* делаются следующие бухгалтерские записи:

– дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;

– дебет счета 04 «Нематериальные активы» и кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Безвозмездно полученные нематериальные активы приходуются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления». Со счета 08 первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счет 04 «Нематериальные активы». Стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов, учтенная на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», в дальнейшем списывается ежемесячно в размере начисленных сумм амортизационных отчислений по объекту в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в карточке учета нематериальных активов, которая открывается на каждый объект в отдельности. На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, основные сведения по выбытию объекта и т. д. На оборотной стороне карточки изложена характеристика

объекта нематериальных активов.

88. Оценка и документальное оформление нематериальных активов

В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Первоначальная стоимость определяется следующим образом для объектов:

– внесенных в счет вкладов в уставный капитал – по согласованной стоимости;

– приобретенных за плату у других организаций и лиц – по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;

– полученных безвозмездно от других организаций и лиц – по рыночной стоимости на дату оприходования.

Затраты по приобретению нематериальных активов включают суммы расходов, связанные с приобретением объектов. Расходы по созданию нематериальных активов и доведению их до состояния, пригодного к использованию, складываются из начисленной соответствующим работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат и общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Нематериальные активы, поступающие в организацию в порядке обмена на какое-либо имущество, оценивают исходя из стоимости обмениваемого имущества.

В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов, исходя из Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Закона «О бухгалтерском учете», определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

В документах по поступлению и выбытию нематериальных активов должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и т. д. Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право

на ознакомление с ними, и обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения.

89. Учет амортизации нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов включается в себестоимость продукции путем начисления амортизации. Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

– срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;

– ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений:

– линейным – исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

– способом уменьшаемого остатка – исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

– способом списания стоимости пропорционально объему продукции – начисление амортизационных отчислений производится, исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Учет амортизационных отчислений по нематериальным активам ведется по счету 05 «Амортизация нематериальных активов».

90. Учет выбытия нематериальных активов

Основными видами выбытия нематериальных активов являются их продажа, безвозмездная передача, передача в счет вклада в уставные капиталы других организаций.

При выбытии нематериальных активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списываются также все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов. По кредиту счета 91 отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом если сумма выручки от продажи нематериальных активов превышает их остаточную стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 и кредит счета 99. Если же остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99.

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций остаточная стоимость нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Сумма амортизации по переданным нематериальным активам списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04.

Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным нематериальным активам отражают по дебету счета 58 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

При проведении инвентаризации нематериальных активов необходимо проверять:

– наличие документов, подтверждающих права организации на использование нематериальных активов;

– правильность и своевременность отражения нематериальных активов в бухгалтерском балансе.

91. Учет финансовых вложений

К финансовым вложениям относятся инвестиции предприятия в уставные капиталы и ценные бумаги других предприятий, государственные ценные бумаги, предоставленные займы на территории РФ и за ее пределами. Для синтетического учета используется активный счет 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты субсчета:

– 58-1 «Паи и акции»;
– 58-2 «Долговые ценные бумаги»;
– 58-3 «Предоставленные займы»;
– 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

На субсчете 58-1 «Паи и акции» учитываются наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные капиталы других организаций и т. п. На субсчете 58-2 «Долговые ценные бумаги» учитываются наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги.

Финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений. Приобретение организацией ценных бумаг других организаций проводится по дебету счета 58 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг, учитываемых на счете 58, отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 58.

На субсчете 58-3 «Предоставленные займы» учитывается движение предоставленных организацией юридическим и физическим лицам денежных и иных займов. Предоставленные займы отражаются по дебету счета 58 в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или другими соответствующими счетами. Возврат займа отражается по дебету счета 51 или других соответствующих счетов и кредиту счета 58.

На субсчете 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» организацией учитывается наличие и движение вкладов по договору простого товарищества. Предоставление вклада отражается по дебету счета 58 в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» и другими соответствующими счетами по учету выделенного имущества. При прекращении договора простого товарищества возврат имущества отражается по кредиту счета 58 в корреспонденции со счетами учета имущества.

92. Долгосрочные инвестиции предприятия

Долгосрочные инвестиции – это затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования, не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций.

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

– осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкция, расширение и техническое перевооружение действующих организаций и объектов непроизводственной сферы;

– приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств;

– приобретение земельных участков и объектов природопользования;

– приобретение и создание активов нематериального характера (патентов, лицензий, программных продуктов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-изыскательских работ и др.).

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают, исходя из инвентарной стоимости законченных строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов.

В бухгалтерском балансе долгосрочные инвестиции отражаются по статье «Незавершенное строительство». По этой статье застройщик показывает стоимость незаконченного строительства, осуществляемого хозяйственным и подрядным способами.

Источниками финансирования долгосрочных инвестиций могут быть собственные средства организаций и привлеченные – долевое участие в строительстве, дополнительные взносы участников, долгосрочные кредиты банков, долгосрочные займы, средства внебюджетных фондов, средства федерального бюджета, предоставляемые на безвозвратной и возвратной основе.

К собственным средствам, являющимся источником финансирования долгосрочных инвестиций, относят прибыль, остающуюся в распоряжении организаций, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам,

страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, и т. д.

93. Учет долгосрочных инвестиций

Основные задачи учета долгосрочных инвестиций:

– своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;

– обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;

– правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;

– осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим затратам:

– в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него;

– по приобретенным отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведут на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражают инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах:

– 08-1 «Приобретение земельных участков»;

– 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;

– 08-3 «Строительство объектов основных средств»;

– 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»;

– 08-5 «Приобретение нематериальных активов» и др.

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактические затраты на строительство и приобретение соответствующих активов. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию, списывается со счета 08 в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др.

Сальдо по счету 08 отражает величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов. Аналитический учет по счету 08 ведется по каждому строящемуся или приобретенному объекту.

94. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций

Вклады в уставные капиталы других организаций учитывают на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде имущества. Переданное имущество оценивается по договоренности сторон на основе реальных рыночных цен.

Денежные вклады списывают с кредита счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счета 58. При передаче имущества (кроме денежных средств) дебетуют счет 58 и кредитуют счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Переданное имущество отражается на счете 58 в согласованной оценке. Со счетов 01 и 04 имущество списывается по остаточной стоимости. Сумму амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 и 04.

Со счетов 10, 20, 23, 29, 41, 43 и др. переданные материалы списывают по фактической себестоимости, а остальное имущество – в оценке, принятой организацией. Разница между оценкой вклада, отраженной по счету 58, и стоимостью переданного имущества отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционного дохода или операционного расхода.

Начисление доходов на вклады в уставные капиталы других организаций отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При поступлении доходов дебетуются счет 51 «Расчетный счет» или 52 «Валютный счет» и кредитуется счет 76.

Операции по возврату участнику его вклада в уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации-вкладчика из состава участников в виде денежных средств или другого имущества отражаются по дебету счетов 01, 04, 10, 41, 50, 51, 52 и др. с кредита счета 58.

95. Учет финансовых вложений в акции

Учет движения акций осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». Приобретение акций отражают по дебету субсчета 1 счета 58, а продажу – по кредиту этого субсчета. Купленные акции учитывают на счете 58 в сумме фактических затрат на их приобретение. Ценные бумаги, полученные в качестве вклада в уставный капитал, приходуются по счету 58 с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями».

Начисление дивидендов по акциям производится по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма начисленных дивидендов отличается от объявленной величины дивидендов на сумму налога на доходы, уплачиваемого акционерным обществом при начислении дивидендов акционерам.

Организация может получать дивиденды в форме продукции (работ, услуг) акционерного общества. В этом случае начисление дивидендов оформляют бухгалтерской проводкой: дебет счета 76 в корреспонденции с кредитом счета 91, а поступление дивидендов отражают по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на поступившие основные средства), 10 «Материалы» (на производственные запасы), 58 «Финансовые вложения» (на новые акции акционерного общества) и других счетов с кредита счета 76.

Продажа акций оформляется следующими бухгалтерскими записями:

– дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на продажную стоимость акций;

– дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», кредит счета 58 «Финансовые вложения» – на балансовую стоимость акций.

Дополнительные расходы по продаже акций также списываются в дебет счета 91. Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 91 показывает финансовый результат от продажи акций. Эту разницу списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При ликвидации акционерного общества, акции которого имеются в организации, производят такие же бухгалтерские записи, как и при продаже акций. Собственные акции, выкупленные у акционеров, учитывают на счете 81 «Собственные

акции (доли)» по фактическим затратам.

96. Учет финансовых вложений в долговые ценные бумаги

Учет долговых ценных бумаг осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги». Сберегательные и депозитные сертификаты, а также чеки учитываются организацией на счете 55 «Специальные счета в банках», к которому открываются одноименные субсчета.

Приобретенные долговые ценные бумаги приходуют на счете 58 по фактическим затратам на их приобретение, состоящим из покупной цены и расходов по приобретению. Перечисление денежных средств на приобретаемые ценные бумаги отражают по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту денежных счетов (51, 52). Оплаченные ценные бумаги принимают на учет по дебету счета 58 в корреспонденции с кредитом счета 60 или 76.

Сумму начисленных процентов по долговым обязательствам отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно с начислением процентов часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг относят на финансовый результат организации. При этом если покупная стоимость приобретенных ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ценным бумагам дохода производят списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». К моменту погашения (выкупа) оценка, в которой ценные бумаги учитываются на счете 58, должна соответствовать номинальной стоимости.

При погашении или продаже ценных бумаг их списывают с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» по их стоимости в момент продажи. Выручку от продажи ценных бумаг зачисляют на счета учета денежных средств с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Прибыль и убыток от продажи ценных бумаг списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

97. Учет других видов финансовых вложений

На отдельных субсчетах организации могут учитывать *другие виды финансовых вложений,* к которым относятся акции, приобретенные для продажи, а также производные ценные бумаги (фьючерсы, опционы и др.).

Производная ценная бумага – это контракт, содержащий обязательства договаривающихся сторон соответственно на продажу и приобретение объекта контракта (ценных бумаг, продукции, работ и услуг) по изначально оговоренной цене после истечения определенного времени. Содержанием операций по покупке и продаже фьючерсных и опционных контрактов является оплата права на совершение сделки по контракту. Поэтому расходы и доходы, связанные с покупкой и продажей контрактов, относятся на счет учета прочих доходов и расходов, а стоимость самих объектов сделки в виде суммы контракта и денежных средств учитывается за балансом на счете 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» (при получении права) или 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» (при продаже права).

В бухгалтерском учете у покупателя производных ценных бумаг делаются следующие проводки:

– дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму расходов по покупке контрактов;

– дебет счета 008 – приняты на учет производные ценные бумаги;

– дебет счета 58 «Финансовые вложения» и кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму приобретенных ценных бумаг согласно полученному праву;

– кредит счета 008 – списаны с учета производные ценные бумаги.

В бухгалтерском учете у продавца производных ценных бумаг делаются следующие проводки:

– дебет счета 006 – отражена стоимость бланков производных ценных бумаг;

– дебет счета 51 и кредит счета 91 – на сумму продажи производных ценных бумаг (права на покупку);

– кредит счета 006 – списаны бланки производных ценных бумаг;

– дебет счета 009 – отражены выданные гарантии по продаже

собственных ценных бумаг;

– дебет счета 51, 76 и кредит счета 91 – на сумму выручки от продажи ценных бумаг, обеспеченных производными ценными бумагами;

– кредит счета 009 – списаны с учета производные ценные бумаги.

98. Учет резерва под обесценение вложений в ценные бумаги и финансовых вложений в займы

Резерв под обесценение вложений в ценные бумаги создается в случае, если рыночная стоимость ценных бумаг оказывается ниже их учетной стоимости.

Образование резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Созданный резерв обеспечивает покрытие возможных убытков по операциям с ценными бумагами.

Если по итогам года рыночная стоимость ценных бумаг, под которые был создан резерв, повысилась, то на сумму повышения производится корректировка созданного резерва. При этом дебетуют счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы», с кредита денежных и других счетов – 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др. Договор займа может быть возмездным (с уплатой процентов) и безвозмездным. Начисление дивидендов по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а поступление дивидендов – по дебету денежных счетов и кредиту счета 76.

Начисление и последующее получение дивидендов по займам в форме продукции (работ, услуг) отражают вначале по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а затем по дебету счетов 08 (на стоимость поступивших основных средств), 10 (на стоимость поступивших материалов) и др. с кредита счета 76.

Возврат займов отражают по дебету денежных и других соответствующих счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 58. Суммы начисленных штрафных санкций за несвоевременный возврат займа отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

99. Учет результатов хозяйственной деятельности у профессиональных участников рынка ценных бумаг

Профессиональные участники рынка ценных бумаг – это организации, единственным видом деятельности которых является деятельность на рынке ценных бумаг; это брокеры, дилеры, управляющие, фондовые биржи, реестродержатели, депозитарии.

Затраты участников рынка ценных бумаг по основной деятельности учитываются на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Эти затраты ежемесячно списываются с кредита счета 26 в дебет счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Затраты участников рынка ценных бумаг, связанные с обслуживанием инвестиционных ценных бумаг, учитываются непосредственно на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом выручка от продажи инвестиционных ценных бумаг отражается по кредиту счета 91. По дебету счета 91 отражаются стоимость инвестиционных ценных бумаг в соответствующей оценке и расходы по уплате комиссионных и вознаграждений посредникам по реализации данных бумаг. Таким образом, финансовый результат по обслуживанию инвестиционных ценных бумаг складывается на счете 91 из результата от их продажи, уменьшенного на соответствующую часть расходов участников и фондов на их обслуживание, а также выплату вознаграждений и комиссионных посредникам, участвующим в продаже данных ценных бумаг.

В целях правильного формирования финансового результата от основной деятельности участников рынка ценных бумаг, в случае если одни и те же их работники занимаются одновременно обслуживанием доходных и инвестиционных ценных бумаг, необходимо правильно распределять ежемесячно затраты по их содержанию. Перед списанием затрат со счета 26 они распределяются пропорционально объему выручки от продаж доходных ценных бумаг, учтенной по кредиту счета 90 «Продажи», и выручки от продажи инвестиционных ценных бумаг, учтенной по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма затрат, приходящаяся на деятельность по обслуживанию инвестиционных ценных бумаг, списывается с кредита счета 26 в дебет счета 91, а связанная с доходными ценными бумагами – в дебет счета 90.

100. Инвентаризация финансовых вложений и раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливаются:

– правильность оформления ценных бумаг;

– реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;

– сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);

– своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков погашения и общей суммы. Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в депозитарий, заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок депозитария. Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги приходуются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списывают со счета 58 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Некомпенсируемые потери ценных бумаг списывают с кредита счета 58 в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

В бухгалтерском балансе раскрывается информация о следующих финансовых вложениях:

– инвестиции в дочерние общества;

– инвестиции в зависимые общества;

– инвестиции в другие организации;

– займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев и на срок менее 12 месяцев;

– собственные акции, выкупленные у акционеров.

101. Учет формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей

Перед составлением бухгалтерского баланса за год фактическая себестоимость материальных ценностей сравнивается с их рыночной, при этом если фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается ниже их рыночной стоимости, то материальные ценности отражаются в бухгалтерском балансе по фактической себестоимости. Если фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается выше их рыночной стоимости, то материальные ценности должны отражаться в бухгалтерском балансе по рыночной стоимости.

Сумму резерва под снижение стоимости материальных запасов определяют сопоставлением фактической себестоимости с рыночной стоимостью по каждому номенклатурному номеру или по группам однородных материальных ценностей. На общую сумму резервов под снижение стоимости материальных ценностей дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В начале следующего отчетного периода зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 91. Закрытие счета 14 осуществляют, исходя из предположения полного расходования материальных ценностей в следующем отчетном периоде. Остаток на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» показывает превышение фактический себестоимости материальных ценностей над их рыночной стоимостью только на конец отчетного периода.

Счет 14 применяется для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости не только по счету 10 «Материалы», но и по другим средствам в обороте – незавершенному производству, готовой продукции, товарам и т. п.

Поэтому при составлении бухгалтерского баланса за год сумма резерва под снижение стоимости материальных ценностей (сальдо по счету 14) сопоставляется с сальдо по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары».

102. Учет выпуска продукции по фактической себестоимости

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с его использованием.

При первом варианте готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 и кредиту счета 20 «Основное производство».

По окончании месяца рассчитывают отклонение фактической себестоимости оприходованной готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция». Если готовая продукция полностью используется в самой организации, делают проводку по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

Отгруженную готовую продукцию в зависимости от условий поставки списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные» или счета 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции и списывают ее с кредита счета 43 в дебет счета 45 или 90. Готовую продукцию, переданную другим организациям для продажи на условиях комиссии, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

103. Учет выпуска продукции по нормативной себестоимости

При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 по нормативной или плановой себестоимости. По дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции, а по кредиту – нормативную или плановую себестоимость.

Фактическую производственную себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др. в дебет счета 40. Нормативную или плановую себестоимость продукции списывают с кредита счета 40 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и других счетов (10, 11, 21, 28, 41 и др.).

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на первое число месяца определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой и списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной проводкой, а экономию – способом «красное сторно». Счет 40 закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет.

При использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 90 «Продажи».

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают по:

– фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);

– нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40);

– неполной фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), когда общехозяйственные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;

– неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

104. Учет расходов на продажу

К *расходам на продажу* относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции. Расходы, связанные с продажей товаров, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, включают:

– расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;

– расходы на транспортировку продукции;

– комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям в соответствии с договорами;

– затраты на рекламу;

– прочие расходы по сбыту.

Для учета расходов на продажу используют активный счет 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

– 10 «Материалы» – на стоимость израсходованной тары;

– 23 «Вспомогательные производства» – на сумму расходов по доставке продукции со склада организации в пункт отправления или на склад покупателя;

– 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

– 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на оплату труда работников, сопровождающих продукцию.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам организации или другим способом.

Списание расходов на продажу оформляют следующей бухгалтерской записью: дебет счета 90 «Продажи» в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на продажу».

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между

проданной и непроданной продукцией.

105. Учет товаров

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи. Фактической себестоимостью товаров признается сумма фактических затрат организации на их приобретение. Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары».

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применяют для учета материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или когда стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а возмещается покупателем отдельно.

Приобретенные товары и тара принимаются на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов. Поступление товаров можно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для учета соответствующих операций с материалами.

При признании выручки от продажи в бухгалтерском учете проданные товары списывают в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 41 «Товары». Если выручка от продажи отгруженных товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки отпущенные товары учитывают на счете 45 «Товары отгруженные» (дебет счета 45 и кредит счета 41). В момент признания выручки от продажи товаров их стоимость списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90 «Продажи».

Готовые изделия, приобретенные для комплектации и не включаемые в себестоимость проданной продукции, при их использовании списываются с кредита счета 41 в зависимости от момента признания выручки в дебет счета 45 или 90. В момент признания выручки указанные готовые изделия списывают со счета 45 на счет 90.

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

– 41-1 «Товары на складах»;
– 41-2 «Товары в розничной торговле»;
– 41-3 «Тара под товаром и порожняя» и др.

106. Учет торговой наценки

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях розничной торговли, ведущих учет товаров по продажным ценам.

На этом счете учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям розничной торговли на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

Организации розничной торговли, ведущие учет товаров по продажным ценам, оприходуют поступившие от поставщиков товары бухгалтерской записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчет с поставщиками и подрядчиками» по покупным ценам.

Для доведения покупной стоимости оприходованных товаров до стоимости по продажным ценам определяют разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по продажным ценам и на эту разницу дебетуют счет 41 и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

По мере продажи товаров или их выбытия по другим причинам сумма торговой наценки списывается с кредита счета 42 в дебет счета 90 «Продажи» или 45 «Товары отгруженные» (при продаже товаров), 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (при порче и недостаче), 41 «Товары» (при естественной убыли) способом «красное сторно».

Суммы торговых наценок, относящиеся к оставшимся в организации товарам, уточняются по данным инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Сумма скидки или накидки на остаток непроданных товаров может быть определена, исходя из отношения суммы скидок или накидок на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42 (без учета сторнировочных записей) к сумме проданных товаров за месяц и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам).

Аналитический учет по счету 42 должен обеспечить раздельное отражение сумм скидок (накидок) и разницу в ценах, относящихся к товарам отгруженным и товарам, оставшимся в торговой организации.

107. Учет готовой продукции и ее реализация

Реализация продукции осуществляется предприятием в соответствии с заключенными с покупателями договорами. Цель отражения хозяйственных операций по реализации на счетах бухгалтерского учета – это выявление финансового результата от реализации продукции (работ, услуг). Расчет финансового результата производится ежемесячно на основании документов, подтверждающих реализацию продукции.

Для учета реализации используется бессальдовый счет 90 «Продажи». На счете 90 как по дебету, так и по кредиту отражается один и тот же объем реализации продукции, но в разных оценках: по кредиту – по ценам реализации, а по дебету – по полной себестоимости с налогом на добавленную стоимость, акцизом и аналогичными обязательными платежами. Сопоставляя выручку от реализации продукции с суммой, отраженной по дебету счета 90, выявляют результат от реализации продукции (работ, услуг) – прибыль или убыток, который относят на счет 99 «Прибыли и убытки».

Операции на счете 90 отражаются по моменту перехода права собственности на продукцию от предприятия к покупателю. На счете 90 «Продажи» в обязательном порядке открываются субсчета: 1) выручка; 2) себестоимость продаж; 3) налог на добавленную стоимость; 4) акцизы; 5) прибыль/убыток от продаж.

Если договором поставки предусмотрен отличный от общего порядка момент перехода права собственности, то принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» списываются в дебет счета 90 с момента перехода продукции в собственность покупателя.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется на активном счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». В соответствии с заключенными договорами предприятие может получать авансы под поставку материальных ценностей, под выполнение работ. Для учета полученных от покупателей (заказчиков) авансов используется пассивный субсчет счета 62 «Расчеты по авансам полученным».

108. Учет кассовых операций

В соответствии с правилами, установленными действующим законодательством, все предприятия, независимо от формы собственности, должны хранить свои денежные средства в учреждении банка.

Наличные деньги, полученные кассой, расходуются только на те цели, на которые они были получены (выдача заработной платы, командировочные или хозяйственные расходы).

Предприятие может иметь в своей кассе наличные деньги в пределах лимита их остатка, установленного учреждением банка по согласованию с руководителем этого предприятия. Сверх лимита наличные деньги в кассе могут храниться только во время выдачи заработной платы, не более трех рабочих дней.

Предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с банком могут расходовать ее на оплату труда, командировочные и хозяйственные расходы. Всю денежную наличность сверх лимита предприятия обязаны сдавать в банк.

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на синтетическом счете 50 «Касса». В дебет его записывают поступление денежных средств в кассу, а в кредит – выбытие денежных средств из кассы.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты следующие субсчета:

– 50-1 «Касса организации»;
– 50-2 «Операционная касса»;
– 50-3 «Денежные документы» и др.

На субсчете 50-1 «Касса организации» учитывают денежные средства в кассе. Если организация проводит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» открывают субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50-2 «Операционная касса» учитывают наличие и движение денежных средств в кассах остановочных пунктов, речных переправ, судов, в билетных и багажных кассах портов, вокзалов и т. п. Этот субсчет открывается организациями при необходимости.

На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитывают находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины и другие денежные документы.

109. Учет дебиторской и кредиторской задолженности

Дебиторская задолженность – часть оборотных активов организации, направленная на расчеты с физическими и юридическими лицами. Объединение однородных по своему содержанию хозяйственных операций дает возможность выделить однородные объекты учета при отражении расчетных отношений данной организации с другими хозяйствующими субъектами.

Для учета дебиторской задолженности действующим планом счетов предусматриваются счета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Дебиторская задолженность в зависимости от сроков ее погашения подразделяется на краткосрочную и долгосрочную, исходя из требований составления бухгалтерской отчетности. По *краткосрочной дебиторской задолженности* срок ее погашения установлен в течение 12 месяцев с момента возникновения, а по *долгосрочной дебиторской задолженности* срок ее погашения превышает 12 месяцев с момента постановки на учет.

Кредиторская задолженность представляет собой обязательства организации за поставленные ей товары, работы и услуги, а также другие обязательства в пользу кредиторов, обусловленные прошлыми хозяйственными событиями и сделками. Необходимость исполнения существующих обязательств организации вызывает отток ее экономических ресурсов в пользу кредиторов.

Для учета кредиторской задолженности действующим планом счетов предусматриваются счета: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Сальдо по отдельным счетам учета дебиторской и кредиторской задолженности (счет 71, 76 и др.) в балансе отражается развернуто: дебетовое сальдо отражается в активе баланса, а кредитовое сальдо – в пассиве. Общими определяющими критериями учета дебиторской и кредиторской задолженности являются правильность документирования текущих обязательств и расчетов организации, а также соблюдение правил отражения дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерском балансе.

110. Учет расчетов с банками по кредитам

Предприятие может получать в банке кредит на приобретение материально-производственных запасов, восполнение недостатка собственных оборотных средств, осуществление инвестиционных вложений и другие цели.

Предприятие, получившее в банке кредит, должно достоверно отразить в учете и отчетности сумму возникшего перед банком обязательства по возврату основного долга, а также правильно выбрать источник списания затрат на оплату процентов за пользование кредитом.

По срокам кредиты банков делятся на краткосрочные – до 1 года и долгосрочные – свыше 1 года. Соответственно, для учета расчетов с банком по полученным кредитам планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Краткосрочные кредиты банков служат одним из источников формирования оборотных средств организаций. Оптимальным сроком таких ссуд является время оборота средств в кредитуемых хозяйственных процессах.

Для этих целей обычно разрабатывают дифференцированные сроки нормативов использования заемных средств во времени, так как в большинстве случаев величина уплачиваемого процента непосредственно зависит от срока, на который выдается ссуда.

Долгосрочный банковский кредит в основном выдается на затраты по капитальному строительству, реконструкции и другим капиталовложениям. Такого рода ссуды должны окупиться за счет прибыли, полученной от этих мероприятий.

Проценты по кредиту представляют собой плату за услуги банка, его предоставившего. Общепринятой формой определения процентов являются «годовые проценты», т. е. ставка процента, подлежащая уплате банку за пользование кредитными средствами в течение года.

Курсовые разницы по кредитам в иностранной валюте относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Курсовая разница определяется как разница между суммой полученного кредита по курсу на день получения и суммой того же кредита по курсу на день погашения.

111. Учет расчетов по аккредитиву

На субсчете 55-1 «Аккредитивы» счета 55 «Специальные счета в банках» учитывают наличие и движение денежных средств, находящихся в аккредитивах.

Аккредитив – это условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи.

Особенность аккредитивной формы расчетов в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки им продукции.

Выплаты по аккредитиву производят в течение срока его действия в банке поставщика в полной сумме аккредитива или по частям при представлении поставщиком реестров счетов и транспортных или отгрузочных документов, удостоверяющих отгрузку товара. Реестры счетов должны сдаваться поставщиком в обслуживающее его учреждение банка, как правило, на следующий день после отгрузки товара.

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита. В первом случае выставление аккредитива оформляют следующей бухгалтерской записью: дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы» в корреспонденции с кредитом счета 52 «Расчетные счета».

Когда аккредитив выставляют за счет банковского кредита, составляют следующую запись: дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы» в корреспонденции с кредитом счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Оплату счетов поставщиков с аккредитивного счета оформляют следующей записью: дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в корреспонденции с кредитом счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы». Остаток неиспользованного аккредитива возвращают организации-покупателю и зачисляют на расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

112. Учет расчетов по чекам и депозитным счетам

На субсчете 55-2 «Чековые книжки» счета 55 «Специальные счета в банках» учитывают наличие и движение денежных средств, находящихся на чековых книжках.

Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств.

При поступлении товаров (оказании услуг) плательщик выписывает чек из книжки и передает представителю поставщика или подрядчика, который становится чекодержателем. Чекодержатель представляет выписанный чек в свое учреждение банка, как правило, на следующий день со дня выписки для зачисления денег на его расчетный счет.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек у плательщика учитывается на счете 55, субсчет 2 «Чековые книжки», с кредита счетов 51 «Расчетные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

По мере оплаты задолженности чеками их списывают с кредита счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55, субсчет 2. Суммы оставшихся неиспользованных чеков и возвращенных в банк списывают с кредита счета 55, субсчет 2, в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов. Аналитический учет по субсчету 55-2 ведут по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражают по дебету счета 55 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производят обратные бухгалтерские записи. Аналитический учет по субсчету 55-3 «Депозитные счета» ведут по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах счета 55 также учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования; поступивших бюджетных средств; средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета и т. д.

113. Учет расчетов по оплате труда

При организации учета труда и его оплаты необходимо обеспечить решение следующих задач:

– учет расчетов по оплате труда с каждым работником организации;

– учет затрат на оплату труда как элемента себестоимости продукции.

Состав затрат на оплату труда как элемента себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливается Правительством РФ. В настоящее время *в состав затрат на оплату труда* включаются:

– выплата заработной платы;

– стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты;

– премии;

– выплаты компенсирующего характера: надбавки за работу в ночное время, за совмещение профессий, за сверхурочную работу, за работу в тяжелых, вредных условиях;

– стоимость бесплатно предоставляемых работникам коммунальных услуг, питания и продуктов;

– оплата очередных и дополнительных отпусков;

– другие виды оплат.

Учет расчетов по оплате труда регламентируется основными положениями по учету труда и заработной платы, положением о порядке обеспечения пособиями по государственному страхованию, положением о порядке выплаты дивидендов по акциям и процентов по облигациям и др.

Учет расчетов по оплате труда и другим выплатам с каждым из работающих ведется в аналитических счетах (лицевых счетах), открываемых на каждого работника.

Для идентификации работающих каждому присваивается табельный номер, и он указывается во всех документах, связанных с расчетами по оплате труда. Учет расчетов по оплате труда в лицевых карточках ведется нарастающим итогом в течение года. Лицевые счета работников должны храниться в архиве предприятия в течение 75 лет.

Учет начисления и выдачи заработной платы и других оплат ведется на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Начисление основной заработной платы производится на основании первичных документов: табелей, нарядов и др. По ним ежемесячно составляется ведомость распределения заработной платы. Дополнительная заработная плата начисляется на основании документов, подтверждающих право работника на

оплату за непроработанное время, по среднему заработку.

114. Счета по учету расчетов на оплату труда

Для учета расчетов с персоналом по заработной плате, с бюджетом по налогам и социальному страхованию применяются счета: 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 68 «Расчеты по налогам и сборам».

На счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражается информация о расчетах по заработной плате, вознаграждениям, премиям, пособиям, дивидендам и т. д. По кредиту счета отражаются начисленные работнику суммы, по дебету – удержания, выплаты и депонированная сумма. Остаток на счете показывается развернуто: переплата по дебету, невыплаченная сумма – по кредиту.

По кредиту счет 70 корреспондирует с дебетом счетов: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 44 «Расходы на продажу», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 96 «Резервы предстоящих расходов» и др.

По дебету счет 70 корреспондирует с кредитом счетов: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

На счете 68 отражается информация о налогах, включая налог на доходы физических лиц: по кредиту – сумма удержанного налога, а по дебету – сумма, перечисленная в бюджет. При удержании налога кредит счета 68 корреспондирует с дебетом счета 70; на суммы, перечисленные в бюджет, дебетуется счет 68 и кредитуется счет 51.

На счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражается информация о расчетах с бюджетом по пенсионному обеспечению, социальному страхованию, обязательному медицинскому страхованию. По кредиту счет 69 (аналогично счету 70) корреспондирует со счетами издержек производства и обращения, а по дебету – со счетами 50, 51, 70.

115. Расчеты с органами социального страхования и обеспечения

Единый социальный налог (ЕСН) зачисляется в Федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ и Фонды обязательного медицинского страхования РФ и предназначен мобилизировать средства для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Налогоплательщиками единого социального налога, а также страхового взноса на обязательное пенсионное страхование признаются:

– работодатели, производящие выплаты наемным работникам. К ним относятся организации, индивидуальные предприниматели и физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

– индивидуальные предприниматели, адвокаты, не являющиеся работодателями.

Учет ЕСН и расчетов по нему ведется на пассивном счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Учет расчетов с каждым фондом осуществляется на соответствующих субсчетах счета 69 на основании расчетов бухгалтера, выписок из расчетного счета и платежных поручений на перечисление средств.

Отчисления по ЕСН производятся от начисленной заработной платы и других приравненных к ней выплат по установленному тарифу. Базовая ставка единого социального налога составляет 26 %, в том числе:

– в Пенсионный фонд РФ – 20 %;

– в Фонд социального страхования РФ – 3,2 %;

– в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 0,8 %;

– в территориальные фонды обязательного медицинского страхования – 2 %.

Не начисляется ЕСН на такие выплаты, как компенсация за неиспользованный отпуск, выходное пособие при увольнении, различные виды денежных пособий, компенсационные выплаты (суточные по командировкам), все виды пенсий и пособий по социальному страхованию и некоторые другие.

Сумма ежемесячного авансового платежа по единому

социальному налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

116. Учет прибыли/убытка от обычной деятельности

Доходы от обычных видов деятельности отражаются по счету 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка». К ним относятся выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. По этому же счету, субсчет 2 «Себестоимость продаж», отражаются расходы по обычным видам деятельности, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров.

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и т. д. отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и т. д. списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и других соответствующих счетов в дебет счета 90 «Продажи».

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

– 90-1 «Выручка»;

– 90-2 «Себестоимость продаж»;

– 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

– 90-4 «Акцизы»;

– 90-9 «Прибыль/убыток от продаж», причем этот субсчет предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по первым четырем субсчетам производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

117. Учет прочих доходов и расходов

Операционные и внереализационные доходы и расходы организации обобщаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». К нему открываются следующие субсчета:

– 91-1 «Прочие доходы»;

– 91-2 «Прочие расходы»;

– 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы», в течение отчетного периода находят отражение операционные доходы:

– поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;

– поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

– поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

– прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности;

– внереализационные доходы и др.

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы», в течение отчетного периода находят отражение операционные расходы:

– расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;

– расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

– расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

– внереализационные расходы и др.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо

прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

118. Порядок учета операций в валюте

Учет валютных операций и валютных ценностей на предприятии ведется в той же системе счетов, что и учет рублевых операций и ценностей. Порядок учета операций по счету 52 «Валютные счета» аналогичен порядку учета операций по счету 51 «Расчетные счета», основанием для записей по счету является выписка банка, в котором открыт валютный счет. При этом расчеты и имущество в иностранной валюте следует учитывать обособленно, на специально открываемых субсчетах соответствующих счетов бухгалтерского учета.

Помимо обычных составляющих учетные записи на этих субсчетах должны также включать валютный курс, использованный для расчета рублевого эквивалента хозяйственных операций, отражаемых данными записями.

Рубли – обязательная, но не единственная денежная единица, используемая в системе бухгалтерского учета. Параллельно с записями в рублях денежные средства на валютных счетах, операции в иностранной валюте должны отражаться в валюте расчетов и платежей по ее номиналу.

При составлении бухгалтерского баланса проводится переоценка валютных ценностей с целью более точного отражения финансового состояния предприятия.

Переоценке подвергаются все денежные статьи бухгалтерского баланса, выраженные в иностранных валютах (остатки на валютных счетах, платежные документы, дебиторская задолженность и т. д.).

Переоценка проводится ежемесячно. Возникающие курсовые разницы накапливаются на специальном субсчете «Курсовые разницы» счета 91 «Прочие доходы и расходы», сальдо которого затем относится на счет 99 «Прибыли и убытки» (или на другие счета, в зависимости от требований налогового законодательства).

Неденежные статьи переоценке не подлежат, среди них: основные средства, нематериальные активы, сырье, материалы, уставный капитал, нераспределенная прибыль и т. п., которые учитываются в балансе организации в рублевом эквиваленте по курсу на момент их приобретения (получения).

119. Учет операций по валютному счету

Организации (юридические лица) имеют право открывать валютный счет на территории РФ в любом банке, уполномоченном Центральным банком на проведение операций с иностранными валютами. Можно открывать счета сразу в нескольких валютах, что позволяет избежать конверсии валюты из одной в другую, осуществляемой за плату по действующему курсу международного валютного рынка на день совершения операции.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах в банках на территории страны и за рубежом используют счет 52 «Валютные счета». По дебету счета 52 отражается поступление денежных средств на валютные счета предприятия. По кредиту счета 52 отражается списание денежных средств с валютных счетов предприятия. Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты субсчета:

– 52-1 «Транзитные валютные счета»;
– 52-2 «Текущие валютные счета»;
– 52-3 «Валютные счета за рубежом».

Субсчет 52-1 «Транзитные валютные счета» открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте. Субсчет 52-2 «Текущие валютные счета» открывается организациями для учета средств, оставшихся в распоряжении организации после совершения всех операций по счету в соответствии с валютным законодательством. С кредита счета 52, субсчет 2 «Текущие валютные счета», валюта списывается в безналичном и наличном порядке. Снятие наличной иностранной валюты разрешается на оплату расходов, связанных с командированием работников организаций в иностранные государства, а также по специальному разрешению Банка России.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение Центрального банка РФ на открытие счетов в иностранных банках. На субсчете 52-3 «Валютные счета за рубежом» отражается движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом.

120. Учет операций по покупке и продаже иностранной валюты

Если зачисление иностранной валюты на текущий валютный счет организации производится в день покупки иностранной валюты, то по операциям покупки составляют следующие бухгалтерские записи:

– дебет счета 57 «Переводы в пути» и кредит счета 51 «Расчетные счета» – на сумму поручения на покупку иностранной валюты;

– дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет 2 «Текущий валютный счет», и кредит счета 57 «Переводы в пути» – на сумму купленной иностранной валюты;

– дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – начислено комиссионное вознаграждение банку за покупку иностранной валюты.

Если день зачисления иностранной валюты на текущий валютный счет не совпадает с днем покупки валюты, то возникает курсовая разница, которая отражается на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 57 «Переводы в пути» (положительная – по дебету счета 57 и кредиту счета 91, отрицательная – по дебету счета 91 и кредиту счета 57).

Покупка и продажа валюты осуществляются, как правило, по курсу рубля по отношению к иностранной валюте, отличному от установленного ЦБ РФ на дату совершения операции. Финансовый результат, возникающий от несовпадения указанных курсов, отражается, так же как и курсовая разница, на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Операции по продаже иностранной валюты оформляются следующими бухгалтерскими записями:

– дебет счета 57 «Переводы в пути» и кредит счета 52 «Валютные счета», субсчет 1 или 2 – на стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже;

– дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 51 «Расчетные счета» и др. – на расходы, связанные с продажей иностранной валюты;

– дебет счета 51 «Расчетные счета» и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму выручки за проданную иностранную валюту;

– дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 57 «Переводы в пути» – списана проданная иностранная валюта;

– дебет счета 99 «Прибыли и убытки» и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму убытка, полученного от продажи иностранной валюты;

– дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – на сумму прибыли, полученной от продажи иностранной валюты.